Steuer
und industrielle Organisationsbewegung.

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde

einer Hohen Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät

(Wirtschaftswissenschaftlichen Abteilung)

der Eberhard-Karls-Universität

zu Tübingen

vorgelegt von

Rudolf Fischer

aus Reutlingen.

Druck der Buchdruckerei Eugen Göbel in Tübingen

1930.

Referent: Prof. Dr. von Pistorius

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Inhalt.

Seite

Literaturverzeichnis . . . . . 5—8

Einleitung.

Der Staat und das industrielle Organisationsproblem. . . 9—20

Allgemeines über die Vorzüge und Nachteile der Organisationsbewegung 9—10
Die Frage der Zulässigkeit eines staatlichen Eingriffs in die Organisationsbewegung . . . . . 10—11
Der Zweck in der Besteuerung (Finanzsteuer und Rücksichtsteuer) . . 11—12
Die Verbundenheit von Volkswirtschaft und Finanzwirtschaft . . . 12—14
Nachteile und Gefahren nichtfiskalischer Steuerpolitik . . . . . 14—18
Die Steuerpolitik in Konkurrenz mit anderen wirtschaftspolitischen Maßnahmen als Mittel zur Beeinflußung der Organisationsbewegung 18—20

Hauptteil.

I. Die Steuer und das Kartell. . . . . . 20—43

a) Begriff und Wesen der Kartellierung . . . . . 20—21
b) Kartell und Wirtschaftsform, das Verhältnis der letzteren zur Rechtsform . . . . . 21—22
c) Die Rechtsform der Kartelle und ihre Beziehung zur Steuerpflicht 22—23
d) Die allgemeine steuerrechtliche Behandlung des Kartells (Syndikats) 23—27
e) Ergebnis: Im allgemeinen keinerlei steuerliches Entgegenkommen bei den Kartellen 27
f.) Die volkswirtschaftliche Bedeutung der Kartelle als Grund der staatlichen Zurückhaltung? . . . . . 27—30
g) Unbewußte Förderung des Kartellierungsprozesses durch den Staat mittels steuerlicher Maßnahmen 30
h) Bewußte staatliche Förderung der Kartellbildung durch die Steuerdifferenzierung, ihre Gebiete und ihre Gründe . . . . . 31—39
i) Ausgestaltung der Kartelle zu Steuerleistungsverbänden? . . . . 39—41
k) Die Frage der Wirksamkeit staatlicher Steuerpolitik gegenüber Kartellbildungen (Das Problem der Steuerüberwälzung bei den monopolistischen Organisationen) . . . . . 41—43
l) Ergebnis: Zurückhaltende Stellungnahme des Steuerstaats gegenüber der Kartellierung (Die wirtschaftlichen Verhältnisse für die Einstellung des Staats bestimmend) 43

II. Die Steuer und die Interessengemeinschaft. . . . 44—52

a) Die I.G., die charakteristische Rechtsform der Organisationsbewegung nach dem Kriege 44
b) Die Ausgestaltung der I.G. und das Steuerrecht . . . . . 44—45
c) Wirtschaftliche Faktoren als Gründe der Entstehung der I.G. . . . 45—46
d) Die Stellung des Steuerstaats in Übereinstimmung mit der damaligen wirtschaftlichen Bedeutung der I.G. 46
e) Die Rechtsform und die Rechtsverhältnisse der I.G. auch hier (wie bei den Kartellen) für die Steuerpflicht von Bedeutung . . . . . 46—47
f) Die allgemeine steuerrechtliche Behandlung der I.G. . . . . 47—50
g) Kritik des Steuerrechts in seiner Anwendung gegenüber der I.G. . . 50
h) Die steuerliche bevorzugte Stellung der I.G. in Konkurrenz mit den wirtschaftlichen Faktoren, welch letztere die I.G. immer mehr zurückdrängen . . . . . 51—52

III. Die Steuer und die Schachtelgesellschaft.

Seite

a) Begriff und Wesen der Schachtelgesellschaft 52
b) Die wirtschaftlichen Entstehungsgründe der Schachtelgesellschaft 52—53
c) Die für die Schachtelgesellsch. maßgebenden steuerlichen Faktoren:
A. Das Schachtelprivileg . . . . . 53—67
1. Bilanzpolitische Manöver, eine Maßnahme der Schachtelgesellschaft gegen die Doppelbesteuerung . . . . . 56—57
2. Die Innenbesteuerung gemischter Betriebe, eine staatliche Maßnahme zur Bekämpfung des Übergangs von der Schachtelgesellschaft zum Einheitsunternehmen 58
3. Umwandlung der Schachtelgesellschaft in das Einheitsunternehmen. (Zurückdrängung wirtschaftl. Erwägungen durch die Steuerpolitik) . . . . . 58—59
4. Rückbildung vom Einheitsunternehmen zur Schachtelgesellschaft und I.G. aus steuerl. Gründen. (Fusionsteuer und Schachtelprivileg) . . . . . 59—60
5. Versuche einer Wiederaufhebung des Schachtelprivilegs . . 61—63
6. Ausdehnung des Schachtelprivilegs durch das Steuermilderungsges. vom 31. 3. 1926; ihre Gründe und die Bedeutung für die Organisationsbewegung . . . . . 64—67
B. Die Organtheorie . . . . . 67—71
1. Die Organtheorie, ein Schutz des Staates gegen Gewinnverschiebungen internationaler Schachtelunternehmen . . . . 68—70
2. Die Organtheorie, ein die Schachtelges. begünstigender Faktor 70—71
C. Das Zwischenhandelsprivileg des § 7 UStG., ein mit der Organtheorie konkurrierender Faktor bei der Förderung der Schachtelgesellschaft . . . . . 71—72
d) Ergebnis: Die wirtschaftliche Bedeutung der Schachtelgesellschaft findet im Steuerrecht ihre Anerkennung 73

IV. Die Steuer und die Fusion.

a) Die wirtschaftlichen Ursachen des Aufkommens der Fusion und ihre Bedeutung für die Volkswirtschaft . . . . . 73—75
b) Hemmung von volkswirtschaftlich begrüßenswerten Zusammenschlüssen durch die Steuergesetzgebung (insbes. die Fusionsteuer) 75—76
c) Steuerermäßigungen bei Fusionen und ihre Beweggründe . . . . 76—79
d) Das Steuermilderungsgesetz, — ein Notgesetz der Zeit —, mit dem Zwecke der Erleichterung der Reorganisation der Wirtschaft . . . 79—80
e) Wirtschaft und Wissenschaft in ihrer Beurteilung des Steuermilderungsgesetzes . . . . . 80—82
f) Die Umsatzbesteuerung und die Fusionsbetrebungen . . . . . 82—85
g) Reformen und Reformvorschläge zwecks Bekämpfung der konzentrationsfördernden Wirkung der Umsatzsteuer . . . . . 85—86
1. Zwischenhandelsprivileg des § 7 UStG. . . . . .
2. Innenbesteuerung des Einheitsunternehmens . . . . . .
3. Die Siemens'sche „veredelte" Umsatzsteuer . . . . . .
h) Die Organtheorie, ein Schutz gegen die Fusionsgefahr 86
i) Lohnsummensteuer und Fusionsförderung . . . . . 86—87
k) Steuersystem und Konzentrationsbewegung 87
l) Die Kontingentsteuer, ein fusionförderndes Mittel? 88
m) Ergebnis: Die heutige Steuergesetzgebung für die Fusionsbildung kein auschlaggebender Faktor . . . . . 89—90

Schluß.

Rückblick und Folgerungen . . . . . 90—92

Literatur-Verzeichnis.

Battenfeld, H.: Die industrielle Schachtelgesellschaft. Tübingen 1922. (Dissertation).

Bauer, Fritz: Die rechtliche Struktur der Trusts. Mannheim 1927.

Beckerath, H.: Kräfte, Ziele und Gestaltungen in der deutschen Industriewirtschaft. Jena 1924.

— —, Der Inhaltswandel des Kartellbegriffs. Wirtschaftsdienst 1927.

— —, Zwangskartellierung oder freie Organisation der Industrie, in Finanz- und Volkswirtschaft. Zeitfragen, Heft 49.

Beckmann, Fr.: Interessengemeinschaft und gemischtes Unternehmen, in Schmollers Jahrb. für Gesetzgebung, 48. Jahrg.

Bernhard, Georg: Die Steuergemeinschaft. Mannheim 1921.

Beuck, Willi: Steuerlich zweckmäßige Gesellschaftsformen. Berlin 1926.

Bräuer, Karl: Finanzsteuern, Zwecksteuern und Zweckzuwendung von Steuererträgen. München 1928.

Briefs, G.: Das Spirituskartell; in Volkwirtsch. Abhandlungen der badischen Hochschulen. Heft 7.

Bychelberg, H.: Veränderung des Umsatzbegriffs infolge der Besitzkonzentration in der Wirtschaft. In Vierteljahrsschriften für Steuer- und Finanzrecht. 1928.

Bühler: Allgemeines Steuerrecht. 1927.

Colm, Gerhard: Volkswirtsch. Theorie der Staatsausgaben. 1927.

Dalton, H.: Einführung in die Finanzwissenschaft. Berlin 1926.

Demmer, K.: Zur Besteuerung von Fusionen. In Mitteilungen des Verb. österreichischer Banken und Bankiers. Jahrg. 9.

Dohm, Arno: Die Rechtsformen der Konventionen, der Syndikate und I.G. und ihre Beeinflußung durch das geltende Steuerrecht; Würzburg 1923. (Dissertation).

Eheberg, Th.: Grundriß der Finanzwissenschaft. Leipzig 1926.

Elster, Karl: Nochmals die Reichsaufwandsteuer. In Jahrb. für Nat. und Statistik. Bd. 107.

Emmel, Ernst: Interessengemeinschaften und Kontrollgesellschaften. Berlin 1926. (Dissertation).

Ettinger, M.: Die Vermögensabgabe und Konjunkturgewinnsteuer im sozialen Zukunftsstaate. Wien 1918.

Eulenburg, Fr.: Vorfragen zur künftigen Finanzwirtschaft. In „Neuordordnung der deutschen Finanzwirtschaft", Bd. 156 d. Schr. d. Ver. f. Sozialpol.

Findeisen, Fr.: Unternehmung und Steuer; Stuttgart 1923.

Findeisen, Fr.: Die Unternehmungsform als Rentabilitätsfaktor. Stuttgart 1924.

Fix, Ernst: Fusion von A.G. Stuttgart 1928.

Flechtheim: Die rechtliche Organisation der Kartelle 1923.

— —, Neue Rechtsformen industrieller Zusammenschlüsse, in Strukturwandlungen der deutschen Wirtschaft. Bd. I. Berlin 1928.

Friedländer, H.: Die Interessengemeinschaft als Rechtsform der Konzernbildung. Berlin 1921.

— —, Rechtsformen der Konzernbildung; in Jur. Wochenschrift 1923.

— —, Konzernrecht. Berlin 1927.

Geiler, Karl: Gesellschaftliche Organisationsformen des neueren Wirtschaftrechts. Mannheim 1922.

Geiler, Karl: Formen der wirtschaftlichen Konzentration. In Recht und Wirtschaft. Jahrg. 11.
— —, Erwerbswirtschaftliche Zusammenschlüsse und Umsatzsteuer. In Steuer und Wirtsch. Jahrg. 4.
Geiß, Helmut: Privatwirtschaftliche Organisationen und Konzentrationsformen und das Steuerrecht. Heidelberg 1923. (Dissertation).
Grabower, R.: Die neueste Literatur über Konzern- und Steuerrecht. In Schriften für Steuer- und Finanzrecht. Jahrg. 1, 2.
Graf, E.: Privatmonopole und Steuern. In Kartellrundschau. 1927.
Gruntzel, J.: Die wirtschaftliche Konzentration. Wien 1928.
— —, Über Kartelle. Leipzig 1902.
Haarmann, Th.: Steuergesetzgebung und Unternehmungsform. Münster 1924. (Dissertation).
Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. I—III.
Handwörterbuch der Staatswissenschaft. 4. und 5. Auflage.
Hänsel, Paul: Die Finanz- und Steuerverfassung der Union der sozialist. Sowjetrepubliken. Jena 1928.
Haußmann, Fr.: Die Tochtergesellschaft. Eine rechtliche Studie zur modernen Konzernbildung. Berlin 1923.
— —, Grundlegung des Rechts der Unternehmenszusammenfassungen. Mannheim 1926.
— —, Konzernaufbau und Steuergesetzgebung. In Bankarchiv, 24, 9.
— —, Kritische Betrachtungen zur neuen Steuerreform. In Kölner Industriehefte, 4.
Heimann, Elsa: Der Bier- und Spritkonzern. Berlin 1923.
Hensel, Albert: Steuergemeinschaften.
Hitschmann: Kartelle und Staatsgewalt. Wien 1897.
Isay: Studien im privaten und öffentlichen Kartellrecht. Berlin 1922.
Kahn, Otto: Über Konzerne. In Steuer und Wirtsch. 1923.
Kestner-Lehnich: Organisationszwang. Berlin 1927.
Konzerne der Metallindustrie, Stuttgart 1923.
Köppel, Steuerliche Erleichterungen wirtschaftlich notwendiger Betriebszusammenschlüsse. In Mitt. d. Steuerst. d. R. d. Ind. 1926.
Lampe, Ad.: Die wirtschaftlichen Voraussetzungen der nichtfiskalischen Besteuerung, insbes. der Steuerbegünstigung. In Festgabe für G. Schanz. Bd. I.
Lauchenauer, A.: Die Holding-Company. Zürich 1924.
Lehnich, O.: Kartelle und Staat. Berlin 1928.
Liefmann, R., Die Unternehmungsformen, Stuttgart 1921.
— —, Kartelle und Trusts. Stuttgart 1926.
— —, Beteiligungs- und Finanzierungsgesellsch. Jena 1923.
— —, Kartelle in und nach dem Krieg. Anlagen für Sozialpolitik und Gesetzgebung. Bd. 6.
Lucas, G.: Kartelle und Rechtsordnung. In Zeitschr. für die ges. Staatsw. 80. Jahrg. Heft 3.
Lukas, Ed.: Das wahre Wesen und die wahren Aufgaben der Arbeitslosenversicherung und produktiven Arbeitslosenfürsorge. Graz 1926.
Mann, K. Fr.: Grundsätze der Besteuerung. In Schmollers Jahrb. Bd. 50.
— —, Deutsche Finanzwirtschaft. Jena 1929.
— —, Wirtschaftliche Organisationsideen der Gegenwart. In Weltwirtsch. Archiv. Bd. 19.
Mannstädt, H.: Ursachen und Ziele des Zusammenschlusses im Gewerbe. Jena 1916.
— —, Die monopolistischen Bestrebungen und ihre Bedeutung für das deutsche Wirtschaftsleben. Rostocker Rektoratsrede, 1928.
Metzner, M.: Kartell und Kartellpolitik. Berlin 1926.

Mirre: Die Steuererleichterungen wirtschaftlich gebotener Betriebszusammenschlüsse. In Steuer und Wirtschaft. Jahrg. 5, 5.
Mombert, Paul: Eine Verbrauchseinkommensteuer für das Reich. Tübingen 1916.
Moos, Felix: Die Besteuerung der Interessengemeinschaften und Kartelle. In Vierteljahrsschrift für Steuer- und Finanzrecht. 1927.
Nathan, Otto: Grundsätzliches über die Zusammenhänge zwischen Volkswirtschaft und Steuern. In Jahrb. für Nat. u. Statistik. Bd. 117.
Neidel, W.: Wirtschaftspolitische Steuergesetzgebung. In Mitteilungen des Verb. österr. Banken und Bankiers. 1928.
Passow, Rich.: Betrieb, Unternehmung und Konzern. Jena 1925.
Pfau, Else: Industriepolitische Gesichtspunkte der Besteuerung. In Finanz- und Volkswirtsch. Zeitfragen. Stuttgart 1921.
v. Pistorius, Th.: Unser Steuerrecht, Bd. I und II. Stuttgart 1928, 1929.
— —, Rücksichtssteuer und Zwecksteuer. In Zeitschr. für die ges. Staatswissensch. 1927, Bd. 83.
Popitz: Kommentare zum Umsatzsteuergesetz von 1919 bzw. 1926.
— —, Die Umsatzsteuer als Faktor der Betriebs- und Besitzkonzentration. In Jurist. Wochenschrift, Bd. 48.
Ritschl, Hans: Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung. Bonn 1925.
Rosendorff, Rich.: Die rechtliche Organisation der Konzerne. Berlin 1927.
— —, Steuerersparung, Steuerumgehung und Steuerhinterziehung. 1920.
Schmidt, Dora: Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung. Tübingen 1927.
Schmidt, Walter: Die Kartellierung in der Brau-Industrie. Detmold 1914.
Schmitt-Schowalter: Die Organisationsformen der modernen Wirtschaft. 1925.
Seitz, Helmut: Umwandlungen von Gesellschaften und Umbildung von Gesellschaftsformen, eine Folge der Steuergesetzgebung während und nach dem Krieg. Köln 1924 (Dissertation).
Sombart, Werner, Das Wirtschaftsleben im Zeitalter des Hochkapitalismus. München 1928.
— —, Der moderne Kapitalismus. München 1916.
Statthalter, J., Interessengemeinschaften. Essen 1922.
Troß, A.: Der Aufbau der Eisen- und Eisenverarbeitenden Industrien Deutschlands. Berlin 1923.
Tschierschky, S.: Zur Reform der Industriekartelle. Berlin 1921.
— —, Kritik der Trust- und Kartellpolitik. In Weltwirtsch. Archiv. Jahrg. 21, 1.
Vogel, Emanuel: Grundsätzliches zur theor. Frage „Nichtfiskalischer Zwecksetzung" in der Besteuerung. In Finanzarchiv 1929.
— —, Gegenwartsprobleme der Finanzwissensch. In Zeitschr. f. d. Ges. Staatswissenschaft 1929.
Völker: Vereinigungsformen und Interessenbeteiligungen in der deutschen Großindustrie. In Schmollers Jahrb. 33. Jahrg. Heft 4.
Wicksell, Knut: Finanztheoretische Untersuchungen. Jena 1906.
Wiedenfeld, K.: Das Rheinisch-Westfälische Kohlensyndikat. Leipzig 1912.
Zentz, M.: Die Konzentration der Zigarettenindustrie und die Zigarettensteuer. München 1927. (Dissertation.)
Zöllner, A.: Eisenindustrie und Stahlwerksverband. In Bayer. Wirtschafts- und Verwaltungsstudien, Bd. 29.
Zorn, D.: Wirtschaftsorganisationen, Unternehmungsformen und Steuern. In Zusammenhänge zwischen Steuern u. Betriebswirtschaft. Berlin 1928.

Zeitschriften.

Arbeitgeber, Der
Bank, Die; Berlin.
Bank-Archiv, Zeitschrift für Bank- und Börsenwesen, Berlin.
Betriebswirtsch. Rundschau.
Deutsche Steuerzeitung.
Finanzarchiv, herausgegeben von Schanz.
Jahrbücher für Nat. und Statistik.
Juristische Wochenschrift.
Kartell-Rundschau, herausg. von Tschierschky, Berlin.
Magazin der Wirtschaft, Berlin.
Mitteilungen der Steuerauskunftstelle des Reichsverb. der Deutschen Industrie.
Mitteilungen des Verbands österreich. Banken und Bankiers, Wien 1928, Jahrg. 9.
Plutus. Kritische Wochenschrift für Volkswirtschaft und Finanzwesen, herausgegeben von Bernhard G.
Reichstagsdrucksachen.
Schriften der Kartellstelle des Reichsverb. der Deutschen Industrie.
Steuer und Wirtschaft.
Vierteljahrsschrift für Steuer- und Finanzrecht.
Wirtschaftsdienst.
Zeitschrift für die gesamten Staatwissenschaften.
Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis.
Zeitschrift für Betriebswirtschaft.

Zeitungsausschnitte aus

Deutsche Bergwerkszeitung, Frankfurter Zeitung, Industrie- und Handelszeitung, Westdeutsche Wirtschaftszeitung.
Wirtschaftliche Nachrichten für Rhein und Ruhr.

Einleitung.

Der Staat und das industrielle Organisationsproblem.

Bei der Behandlung vorliegenden Themas (Steuer und Organisationsbewegung) ist von der Erwägung auszugehen, daß der Staat es ist, der mittels steuerpolitischer Maßnahmen Eingriffe in die Wirtschaft vornimmt und dadurch, wenn auch oft unbewußt, den nach den Klassikern allein wünschenswerten Zustand des laissez faire verläßt. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit einer Untersuchung der Gründe, welche den Staat zum Eingreifen gegenüber den Organisationen und der Organisationsbildung bewegen können [1]).

Die schon vor dem Kriege eingetretene Konzentrationsbewegung der Unternehmungen nahm nach Friedensschluß größere Dimensionen an. Während Konzerne (Schachtelgesellschaften) und Interessengemeinschaften innerhalb ihrer Mitgliedsfirmen durch technische und kommerzielle Rationalisierung größere Gewinne herauszuwirtschaften suchen, zielen die Maßnahmen der Kartelle und Trusts mehr auf Erlangung und Sicherung von Monopolstellungen hin, ihre Tätigkeit macht sich somit vor allem auf dem Markt bemerkbar. Neben den finanziellen und kapitalistischen Problemen erwächst das in den monopolistischen Organisationen verkörperte Machtproblem. Es entsteht die Gefahr, daß sich Staaten im Staate bilden, und die Wirtschaftsorganisationen den Staat gegen die Interessen der Allgemeinheit beherrschen (vgl. hiezu die Ausführungen Schmitt-Schowalters auf S. 81 unserer Arbeit), während andererseits durch Spekulationen und finanzielle Transaktionen dieser Riesengebilde große Erschütterungen der Volkswirtschaft herbeigeführt werden können.

Beckerath weist auf S. 83 seines Buches „Kräfte, Ziele und Gestaltungen etc." auf diese Gefahren warnend hin. Er sagt dort:

---

[1]) In diesem Abschnitt sollen jedoch nur die für und gegen die Förderung der Organisationsbewegung sprechenden allgemeinen Ursachen, die also für sämtliche Organisationsformen Gültigkeit haben, lediglich einer kurzen Betrachtung unterzogen werden, da sich über dieselben eine sehr reichhaltige Literatur schon eingehend ausgelassen hat, auf welche hiemit (s. Literaturverzeichnis) verwiesen sein soll.

Dagegen wird auf die speziellen wirtschaftlichen Gründe, die jeweils zur Bildung einer bestimmten Organisationsform (Kartell, Interessengem., Fusion) geführt haben, in den betr. Unterabschnitten gesondert zu sprechen sein, da sonst die Gefahr einer zu einseitigen Betonung des steuerlichen Moments als Ursache der Bildung dieser Organisationen bestehen würde.

„Das Verwertungsstreben großkapitalistischer Komplexe beraubt eine Anzahl von industriellen Werken ihrer Selbständigkeit und freien Beweglichkeit, reißt sie aus alten, bewährten produktions-, absatz- und kapitalwirtschaftlichen Zusammenhängen heraus und bindet sie zu einem neuen umfassenden Gebilde zusammen, das bestenfalls erst durch die organisatorische Geschicklichkeit seiner Veranstalter zu einer leidlich harmonischen inneren Ergänzung seiner Teile gebracht wird. Dabei besteht immer die Gefahr, daß die industrielle Produktion unter dem Einfluß industriefremder Gesichtspunkte leidet."

Beckerath nimmt dabei auch ausdrücklich Bezug auf Liefmann, der in seinen „Finanzierungsgesellschaften" gegen diese Entwicklung besonders starke Bedenken geltend gemacht hat, wobei derselbe das Hauptgewicht auf die Gefahr einer kapitalwirtschaftlich-spekulativen Ausbeutung der verbundenen Unternehmungen und des Aktien kaufenden Publikums nach amerikanischem Muster legt.

Mit diesen Hinweisen soll nun aber nicht in den Fehler verfallen werden, die später noch ausführlicher zu erörternden volkswirtschaftlich oft sehr erheblichen Vorteile, welche die Organisationen mit sich bringen, zu übersehen. So hat der Staat an der durch die Organisationen bewirkten Stabilisierung des Wirtschaftslebens ein großes Interesse (Arbeitslosenfürsorge, Steuerrückgang usw.), weshalb er nach dieser Richtung den Organisationen seine Unterstützung nicht versagen wird. (Siehe unter Kartell, S. 35 ff., die dort gemachten Ausführungen über die Kontingentsbesteuerung, welche auch den Zweck verfolgt, Überproduktionstendenzen zu bekämpfen.)

Allerdings war und ist nun die Frage, ob eine solche staatliche Organisationspolitik empfehlenswert ist, noch sehr umstritten. Beckerath hat sich auch hier wieder eingehend mit dieser Frage befaßt. Nach Gegenüberstellung der verschiedenen Für und Wider glaubt er die beste Lösung des Problems in einer abwartenden Haltung des Staates den Organisationen gegenüber gefunden zu haben [2]).

---

[2]) „Man kann den Standpunkt einnehmen, daß wir in einer Bewegung der Organisationen und Sozialisierung des Wirtschaftslebens stehen, und deshalb unter allen Umständen genötigt sind, die geeigneten Formen der staatlichen Beeinflussung*) zu finden, welche dem Gewerbe das lebensnotwendige Maß von Selbständigkeit lassen. Man kann auch die Ansicht vertreten, daß es ungewiß bleibt, ob bei den Faktoren der Staatspolitik, welche künftig über die Einflußnahme in diesen Dingen entscheiden, überall die Fähigkeit und der gute Wille zu einer objektiven, sachentsprechenden Durchführung ihrer Aufgaben vorhanden sein werde. Aus diesem Zweifel heraus kann man es für richtig halten, diese Entwicklung nicht zu fördern*). (Beckerath: „Zwangskartellierung oder freie Organisation der Industrie", S. 76 ff). — *) von uns gesperrt.

Die Frage der Zulässigkeit obrigkeitlicher Maßnahmen läßt sich somit dahingehend beantworten, daß lediglich bei Vorliegen gemeinschädlicher Tatsachen dem Staat ein Eingriff in die industriellen Verhältnisse zugestanden werden kann, daß aber in den weitaus meisten Fällen der Höchsterfolg für die Volkswirtschaft in einer wohlwollend-zurückhaltenden Stellungnahme des Staates den Organisationen gegenüber erreicht werden dürfte.

Damit sind wir schon mitten in das Problem unserer Arbeit hineingestellt, welche die Antwort darauf zu geben sucht, o b und i n w i e w e i t der Staat mittels p o l i t i s c h e r, gemäß unserer Arbeit insbesondere steuerpolitischer Maßnahmen Einwirkungen auf die Wirtschaftsorganisationen vornehmen darf, denn „je mehr der Staat und seine Unterverbände sich berufen fühlten, in den Ablauf der Wirtschaft regulierend einzugreifen, desto häufiger haben sie sich in der Verfolgung ihrer ökonomischen und außerökonomischen Ziele auch steuerlicher Maßnahmen als Mittel bedient" (A. L a m p e in Festausgabe für Schanz, S. 172). Selbstverständlich können im Gegensatz zu den von L a m p e erwähnten, in der Literatur unter dem Namen Rücksichtssteuer, Zwecksteuer usw. bekannten Steuern auch rein f i s k a l i s c h gedachte Steuern [3]), denen also ein bewußter Eingriff in das Wirtschaftsleben fern liegt, bestimmte ökonomische und nichtökonomische Wirkungen hervorrufen [4]).

Mit dem Aufwerfen dieses Problems sind wir auf die vielumstrittene Frage vom Zweck der Besteuerung gestoßen, d. h. zu der Frage, ob der eigentliche Steuerzweck lediglich in der Deckung des Finanzbedarfs (d. i. die eigentliche Finanzsteuer) zu sehen ist, oder

---

[3]) Unter rein fiskalischen Steuern sind im folgenden solche Steuern zu verstehen, deren Zweck lediglich in der Deckung des Finanzbedarfs besteht, also — unter Außerachtlassung der Privatwirtschaft — auf höchstmöglichen Ertrag abgestellt sind.

Ganz anders verhält es sich mit der Rücksichtssteuer, (welche bei unserer Arbeit im Vordergrund steht), bei welcher wir es mit einer Steuerform zu tun haben, die in erster Linie dazu bestimmt ist, bei der Erreichung eines vom Staate erstrebten, — außerhalb seines Finanzzwecks gelegenen — Zieles mitzuwirken, weshalb sie oft auf den höchstmöglichen Ertrag Verzicht leisten muß.

[4]) So bemerkt V o g e l im Schanzarchiv 1929, Bd. 1, auf S. 10/11: „Nun ist es aber richtig, daß notwendigerweise das Wirkungsgebiet der Steuer, auch wenn gar keine andern Nebenabsichten, sondern nur die fiskalische Hauptabsicht mit ihnen verknüpft ist, vorweg in das Gebiet der Wirtschaftspolitik, Sozialpolitik usw. hineinspielt. Die Steuer wird sohin in ihrer Wirkung als Belastung der Einnahmen- oder Aufwandswirtschaft der von ihr betroffenen Subjekte stets zugleich zu einem ökonomischen Faktor (Kostenfaktor) der Einzelwirtschaft wie der Gesamtwirtschaft, geeignet auch in bloßer Erfüllung des finanziellen Urzwecks in diesen Richtungen Wirkungen und Funktionen auszuüben, welche nicht bloß auf den finanziellen Zweck selbst zurückwirken, sondern ändernd und verschiebend in das Getriebe der Volkswirtschaft eingreifen."

ob mit der Steuer auch noch andere Ziele, sog. Nebenzwecke (in unserem Falle solche organisatorischer Art), verfolgt werden dürfen (sog. Rücksichtssteuer).

Auch hierüber besteht ein lebhafter Meinungsstreit innerhalb der finanzwissenschaftlichen Literatur.

Lange Zeit hindurch war das Hauptaugenmerk auf die Ergiebigkeit der Steuern gerichtet, während die allgemeinen wirtschaftlichen Wirkungen der Besteuerung keinerlei Würdigung erfuhren. So meinte Elster[5]) während des Kriegs, als er eine „Reichsaufwandsteuer" in Vorschlag brachte, daß eine Steuer weder den Zweck habe, erzieherisch zu wirken, noch die Produktion anzuregen oder zu fördern. Ihr Daseinszweck sei Erträge zu bringen.

Sogar noch im Jahre 1926 wurde auf der Tagung des Vereins für Sozialpolitik in Wien, die aus solcher, alle Rücksichtssteuern verwerfenden Einstellung, sich ergebende Konsequenz von Hofrat Bunzel, Wien, gezogen, der dort folgendes ausführte: „Man soll die Steuern ganz rücksichtslos dort holen, wo sie ergiebig, wo sie leicht einholbar sind, wo man am allerschnellsten, einfachsten und sichersten den Bedarf decken kann."

Einer solch rein fiskalischen Einstellung könnte lediglich unter der Annahme der Möglichkeit einer Isolierung von Staat und Wirtschaft zugestimmt werden. Eine derartige Isolierung ist aber nicht möglich, vielmehr besteht eine wechselseitige, innige Verbundenheit von Steuerstaat und Volkswirtschaft. Es ist nicht nur der geordnete Zustand der Staatswirtschaft eine wesentliche Grundlage einer blühenden Volkswirtschaft, sondern diese ist wieder der Boden, auf welchem der Staat seine Steuereinkünfte erzielt.

Diese Bedeutung der Volkswirtschaft für die Finanzen des Staates ist allerdings keine neue Entdeckung. Eine innigere Verknüpfung der Steuerpolitik mit Aufgaben der Wirtschaftspolitik ist schon früher, wenn auch selten, gefordert worden.

So betätigte sich in dieser Richtung vor allem Schäffle, der bei der Aufstellung „Volkswirtschaftlicher Prinzipien der Besteuerung" die tunlichste Schonung der Produktivität der Nationalarbeit, die möglichste Reproduktivität des Steueraufwands, die mindeste Störung der gegebenen volkswirtschaftlichen Interessen und die wirtschaftlichste Steuererhebung verlangt. (Schäffle, die Steuern I, S. 43.)

Auch Eulenburg und Mombert fordern eine wirtschaftliche Betrachtungsweise bei Steuerfragen und weisen dabei insbesondere auf die starken Auswirkungen hin, die die Besteuerung für die ganze Volkswirtschaft nach sich ziehen muß.

---

[5]) Karl Elster: „Nochmals die Reichsaufwandsteuer" im Jahrbuch für Nat. und Statistik, Bd. 107, S. 817 ff.

Diese Erkenntnis der großen volkswirtschaftlichen Zusammenhänge mit der Steuer ist aber noch nie so zum Vorschein gekommen wie in unseren Tagen. Mehr und mehr tritt der Gedanke der Verbundenheit von Steuern und Wirtschaft in den Vordergrund; dafür legt vor allem Zeugnis ab das 1926/1929 erschienene Handbuch der Finanzwissenschaft. „Der finanzielle Gesichtspunkt darf aber nicht allein maßgebend sein, sondern der Gesetzgeber hat stets zu berücksichtigen, ob die von einer Steuer getroffenen Rechtsgeschäfte oder einige Gruppen von ihnen als besonders erwünscht oder auch als besonders unerwünscht anzusehen sind," so schreibt Mirre im Handbuch d. Finanzw. Bd. II S. 299 [6]). Desgleichen läßt sich Lampe in der Festgabe für Schanz S. 200 wie folgt vernehmen: „Der Fiskus muß immer und überall außerfiskalische Umstände beachten, reiner Fiskalismus, der nur um Höchsterträge im Augenblick besorgt ist, schlägt sich schließlich selbst."

Mit besonderer Schärfe lehnt aber Else Pfau in ihrem Buch „Industriepolitische Gesichtspunkte der Besteuerung" auf S. 139 die rein fiskalische Denkweise ab, wobei sie ihre Meinung mit diesen Worten wiedergibt: „Faßt man die Steuer nicht rein mechanisch auf, so gibt es überhaupt keinen fiskalischen Hauptzweck und allerlei volkswirtschaftliche und ethische Nebenzwecke der Besteuerung. Es gibt nur einen Zweck schlechthin, und das ist, Deckung des Staatsbedarfs, wirtschaftliche Notwendigkeiten und soziale Entwicklungen möglichst in Einklang zu bringen."

Else Pfau gesteht demnach dem Steuerstaat das Recht, ja sogar die Pflicht zu, auf den wirtschaftlichen Gang der Dinge (also auch auf die Organisationsbewegung) mittels steuerlicher Maßnahmen Einfluß zu nehmen und nicht in Untätigkeit zu verharren. Lediglich die Grenzen des Einflußrechts stehen nach Pfau zur Debatte. Sie kommt in dieser Hinsicht zu dem Ergebnis, daß es die Aufgabe des Staates sei, vorhandene Entwicklungstendenzen, denen man vom volkswirtschaftlichen Standpunkt aus zustimmen kann, steuerlich zu verstärken. (Sein Recht ist es, jenen Forderungen mit Steuermitteln [7]) Nachahmung zu verschaffen, die man heute im vollen Sinn als zwingend [7]) bezeichnen kann, die aber durch die egoistische Wirtschafts- und Lebensauffassung des Einzelnen niedergehalten werden — vgl. S. 124.)

Zum Abschluß der Darstellung dieser Anschauungsweise sei noch die Ansicht der Wirtschaft selbst wiedergegeben, welche wohl am deutlichsten in einer Veröffentlichung des Reichsverbands der Deutschen Industrie im Jahre 1927 zum Ausdruck kommt, der diesen Fragen gegenüber folgendermaßen Stellung nimmt: Die Rationalisierung durch eine Konzentration in der

---

[6]) Ähnliche Gedanken finden sich bei Gerloff, Handb. d. Finanzw., Bd. 1, S. 441 und bei v. Pistorius in Finanzarchiv 1929, 46. Jahrg., S. 481.

[7]) Von uns gesperrt.

Industrie, die sich innerhalb wirtschaftlicher Grenzen vollzieht und das Ziel hat, die Erzeugung weitgehend zu spezialisieren, sie zu verbessern und zu verbilligen und die Absatzwerbung zu vereinfachen ist zu fördern. Wenn die Konzentration in der Industrie das Ziel verfolgt, die Erzeugung dem inländischen Bedarf und der Absatzmöglichkeit im Ausland anzupassen, so darf dabei das Streben nach verbilligter Erzeugung durch vermehrte Produktion und nach erhöhter Absatzwerbung keine Einbuße erfahren. Der Zusammenschluß ist auch zu fördern, wenn er im Interesse aller in der Industrie beteiligten Kreise das Ziel verfolgt, den in der Gegenwart notwendigen Einschrumpfungsprozeß in organische Bahnen zu lenken. Der wirtschaftlich richtigen Konzentration entgegenstehende Steuergesetze[8]) sind zu beseitigen[9])."

Wenn somit weite Kreise zu einer Berechtigung des Eingreifens in das Wirtschaftsleben mittels steuerpolitischer Maßnahmen kommen, so dürfen doch nicht die damit verbundenen Nachteile und Gefahren verkannt werden. So ist hier besonders auf die oft ungünstige Einwirkung nichtfiskalischer Zwecksetzung (Rücksichtssteuern), wie sie bei der industriellen Organisationspolitik des Staates mittels Steuern zur Anwendung kommt, auf den Finanzhaushalt hinzuweisen[10]), wenngleich auch dabei nicht so weit gegangen werden darf, wie dies Dora Schmidt in „Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung", S. 38, tut, die als Merkmal der nichtfiskalischen Gesetzesbestimmung eine notwendige Schmälerung des finanziellen Ertrags der Steuer anführt[11]).

Um dieser Gefahr, daß nichtfiskalische Steuerzwecke das Steuersystem zu sehr durchsetzen und damit einen ungünstigen Einfluß auf den Finanzhaushalt ausüben, zu begegnen, wird empfohlen,

---

[8]) Von uns gesperrt.

[9]) Während hier die Wünsche der Industrie lediglich nach einer Aufhebung von konzentrationsfeindlichen Steuergesetzen gehen, werden wir unter „Kartell", S. 38 sehen, daß, wenn auch nicht von der Gesamtindustrie, so doch von großen Gewerbezweigen besondere steuerliche Maßnahmen zur Erschwerung der Außenseiterbildung gefordert werden.

[10]) Vgl. Gerloff (Handb. d. Finanzw.), der betont, daß die Verfolgung von Nebenzwecken fast immer eine Gefährdung des Finanzzwecks nach sich ziehe.

[11]) Demgegenüber bemerkt Emanuel Vogel in Schanzarchiv 1929, Bd. I, S. 25: „Die außerfiskalische Zwecksetzung kann häufig auch in der Linie des Finanzzwecks liegen, d. h. entweder den fiskalischen Ertrag erhöhen oder erniedrigen, aber doch zugleich eine ökonomische, die Steuerquelle und Steuerkraft erhaltende, vom gesamtwirtschaftlichen Standpunkt an richtiger Stelle entlastende und daher verteilende Funktion ausüben. Die außerfiskalische Zwecksetzung kann also mit der finanziellen Zwecksetzung parallel laufen und sie genau so unterstützen, wie dies die stets mit Steuerbegünstigungen und angemessener Steuerabstufung arbeitende „Steuerverteilung" im Rahmen der allgemeinen Steuergesetze ebenfalls tut."

daß Vergünstigungen bzw. Mehrbelastungen zu nichtfiskalischen Zwecken von der eigentlichen (fiskalischen) Steuergesetzgebung abgesondert und in Spezialgesetzen festgelegt werden. Neben der Sicherung des Finanzhaushalts wäre mit einer solchen Trennung der Rücksichtssteuern von der im wesentlichen lediglich finanzielle Zwecke verfolgenden Hauptsteuergesetzgebung noch ein anderer Vorzug verbunden. Veränderungen in den wirtschaftlichen Verhältnissen können nämlich dazu führen, daß einerseits bisher vom Staate mittels nichtfiskalischer Steuerpolitik verfolgte Aufgaben durch diese wirtschaftlichen Umwandlungen ihre Verwirklichung finden, oder aber andererseits spätere Zeiten eine andere staatliche Zielsetzung verlangen [12]). Diese Tatsachen erfordern dann jeweils — falls nicht eine unnötige Schädigung des Fiskus eintreten soll —, eine sofortige Beseitigung von solchen, nicht fiskalische Zwecke verfolgende Steuervorschriften, Dadurch aber, daß diese nichtfiskalischen Zwecke in Spezialgesetzen Aufnahme gefunden haben, bleibt bei einer Abänderung bzw. Aufhebung derselben das Finanzsystem im ganzen unangetastet. Die Stabilität der Steuergesetzgebung, ein für normale Zeiten wichtiger Grundsatz einer guten Finanzpolitik, ist damit gewahrt.

Dazu treten weitere Übelstände, welche die nichtfiskalische Steuergesetzgebung mit dem Zwecke der Förderung der industriellen Organisationsbewegung nach sich ziehen kann. Diese bestehen einmal in der Unmöglichkeit, die verschiedenen Industriezweige nach gleichen Methoden zu fördern und sie etwa durch staatlich aufgezwungene Hilfe in die gleichen Organisationsformen hineinzuzwängen. Es kann nicht stark genug unterstrichen werden, daß bei Ergreifen steuerpolitischer Maßnahmen eine genügend differenzierte Betrachtung der industriellen Verhältnisse stattzufinden hat. „Auch im Großgewerbe sind die Daseinsbedingungen, Bedürfnisse und Organisationsformen so zahlreich und wechselvoll wie die Zahl der Industrien selbst, wobei die verschiedenen Industriegruppen in sich noch die größten Unterschiede der einzelnen Werke aufweisen." (Beckerath, Zwangskartellierung oder freie Organisation S. 19 ff.)

In Übereinstimmung mit Beckerath wird deshalb das Fazit zu ziehen sein, daß eine Einflußnahme des Staates auf die industriellen Organisationen und deren Formen nur in der Weise vor sich gehen sollte, daß der Staat dem Gewerbe in erster Linie die Wahl läßt, welche Formen der Organisation (ob Trust, Syndikat, Interessengem. usw.) es wählen will. Erst wenn sich die große Mehrheit

---

[12]) Dies ist wohl auch einer der Gründe, weshalb z. B. das Steuermilderungsgesetz nicht in die einzelnen Steuergesetze wie in die Körperschaftssteuer, Kapitalverk. St., Grunderwerbst. usw. hineinverarbeitet wurde, da die Förderung von Zusammenschlüssen bei einer Besserung der Wirtschaftslage zu einer nutzlosen Bevorzugung derselben führen würde.

der Unternehmen damit einverstanden erklärt, sich in der einen oder anderen Form zu organisieren, soll der Staat seine Hilfe zur Organisation leihen.

Eine weitere nicht zu unterschätzende Gefahr, welche die nichtfiskalische Steuergesetzgebung in sich birgt, liegt sodann darin, daß bei der von den Gewerbetreibenden vorzunehmenden Wahl der Organisationsform, sachliche und wirtschaftliche Erwägungen hinter steuerlichen Gesichtspunkten zurücktreten. Eine zu sehr differenzierte steuerliche Belastung der einzelnen Organisationsformen verleitet die Unternehmer gern dazu, den oft nur privatwirtschaftlich sparsamsten Weg einzuschlagen, was zu einer Bedrohung der volkswirtschaftlichen Produktivität führen kann, obwohl unsere Wirtschaft bei der heutigen Lage mehr denn je vor verfehlten Kapitalinvestitionen bewahrt und die Kapitalien dorthin geleitet werden sollten, wo sie die volkswirtschaftliche Produktivität am meisten steigern. (Eine Ablenkung der Produktivkräfte kommt in dem Zusammenhang unserer Arbeit insofern in Betracht, als durch die Begünstigung bestimmter Organisationsformen, das Kapital infolge des von Ricardo schon aufgestellten Gesetzes vom „Ausgleich der Profitrate" in diese derartig organisierten, steuerlich stark bevorzugten Unternehmen fließt, wodurch andere Gewerbezweige, denen eine solche Organisation aus wirtschaftlichen, persönlichen oder anderen Gründen nicht möglich ist, geschädigt werden.)

Auf diese Gefahr der Ablenkung der Produktivkräfte aus ihren natürlichen Bahnen haben schon ältere Nationalökonomen hingewiesen, wobei dieselben betonten, daß die abgelenkten Produktivkräfte auf ihrer neuen Arbeitsstätte weniger produktiv sind als in der alten. Anschaulich wird die Art und Weise, wie diese Ablenkung vor sich geht, bei H. Dalton, Einführung in die Finanzw. S. 82 geschildert. Dort sagt er: „Jemand, der über Produktivkräfte verfügt oder das Verfügungsrecht über Produktivkräfte erwirbt, die in ihrer derzeitigen Verwendung der Steuer unterliegen, sucht dieser Steuer zu entgehen, indem er jene Produktivkräfte einer anderen Verwendung zuführt, die sie entweder unbesteuert läßt oder geringer besteuert (in unserem Fall also Überführung in steuerbegünstigte Organisationsformen). Eine derartige Ablenkung wird ihm Gewinn bringen, vorausgesetzt, daß der Verlust an Einkommen, der unabhängig von der Steuer infolge der Umstellung eintritt, geringer ist als der Gewinn infolge der niedrigeren Besteuerung. Eine derartige Umstellung bestehender Produktivkräfte ist oft schwierig oder sogar unmöglich, da Kapital und Arbeit gewöhnlich in einzelnen Betrieben festgelegt und spezialisiert sind." Vom Standpunkt der zu erstrebenden höchsten volkswirtschaftlichen Produktivität ist es demnach

überaus bedeutsam, ob durch die Steuergesetzgebung nachhaltige Wirkungen ausgeübt werden.

Die Besteuerung wirkt sich aber nicht nur auf die Form der industriellen Organisation (wie sie bis jetzt im Mittelpunkt der Behandlung stand) aus, sondern sie kann noch verschiedene andere nachteilige Auswirkungen zur Folge haben[13]). Eine zu schwere inländische steuerliche Belastung wird nämlich, falls die Voraussetzungen eines niedereren Steuerdrucks im Ausland gegeben sind, eine weitgehende Standortsverschiebung der Organisationen vom Inland nach dem Ausland zur Folge haben, insbesondere in solchen Fällen, bei welchen die deutsche Unternehmung über ausländische Beziehungen irgendwelcher Art verfügt.

Zu diesen Schäden, wie sie die Bildung ungünstiger Organisationsformen, die Gefahr verfehlter Kapitalinvestitionen und die Verlagerung des Standorts der Industrien mit sich bringt, und welche der Verfolgung außerfiskalischer Zwecke durch die Steuergesetzgebung oft sehr enge Grenzen setzen können, kommt noch ein sehr wesentlicher Mangel hinzu. Die Auswirkungen solcher Rücksichtssteuern lassen sich meist nicht auf den engen Kreis der Tatbestände beschränken[14]), welche der Staat mittels steuerlicher Maßnahmen zu treffen sucht, sondern greifen auf andere Gebiete über, wobei sie auch da vielfach einschneidende Änderungen nach sich ziehen. Zur Regulierung von Einzelvorgängen (z. B. zwecks Organisierung eines engbegrenzten Kreises von Unternehmen) ist daher die Handhabung des schwerfälligen Steuerapparates ungeeignet. Trifft nun aber andererseits der Steuerdruck auf eine große Anzahl gleichartiger Tatbestände, z. B. gegen die Außen-

---

[13]) Bei der Durchführung des Themas „Steuer und industrielle Organisationsbewegung" sollen nicht sämtliche wirtschaftliche Folgen, die eine Steuer mit sich bringt, dargestellt werden, denn dies würde den Rahmen der Arbeit überschreiten; es finden lediglich die Wirkungen der Steuergesetze auf die Organisationen selbst ihre Berücksichtigung. Dabei soll aber nicht nur die Auswirkung auf die Form der Organisationen in Betracht gezogen werden (also ob Syndikat, Interessengem., Schachtelgesellsch., Fusion), sondern sämtliche durch die Steuergesetzgebung bewirkte Reaktionen der industriellen Organisationen liegen innerhalb des Bereichs der Arbeit.

An Hand eines Beispiels möge dies näher erläutert werden. Vor Einführung des Schachtelprivilegs (s. S. 58) hatte die damalige Doppelbesteuerung der Schachtelgesellschaften eine Umbildung derselben in Interessengemeinschaft und Fusion zur Folge, somit Einwirkung auf die Form der Organisationen. Außerdem bewirkte sie aber eine Flucht der Schachtelgesellschaften in das Ausland, wo eine Berücksichtigung schon damals bestand, (also auch hier eine Einwirkung auf die Organisationen, aber unter Außerachtlassung einer Formänderung).

[14]) „Nichtfiskalische Steuern sollten im Idealfall nichts anderes bewirken, als daß die angestrebte Korrektur der Wirtschaft eintritt. Daß sie diesen höchsten Anforderungen kaum je gerecht werden können, dürfte hinreichend bewiesen worden sein." (Lampe, A.: Die wirtsch. Voraussetzungen usw., S. 184.)

seiter eines Kartells, die nun einer besonderen Steuer unterworfen werden, s. S. 32, dann wird in der Regel gegen einen kollektiven Willen anzukämpfen sein, es droht die Möglichkeit der Überwälzung und damit die Gefahr des Scheiterns des gewollten Zweckes.

Solche unerwünschten Begleiterscheinungen einer nichtfiskalischen Besteuerung können selbstverständlich, worauf schon oben hingewiesen wurde, auch von reinen Finanzsteuern bewirkt werden. Darin darf aber keine Entschuldigung für eine wahllose Anwendung von Rücksichtssteuern bei Eingriffen in das Wirtschaftsleben gesehen werden, sondern es ist im Gegenteil Pflicht des Gesetzgebers, zuvor reifliche Überlegungen anzustellen, ob er seine Absichten nicht durch andere Maßnahmen, die für die Wirtschaft weniger lästig und schädlich sind, durchsetzen kann als durch Handhabung und Anwendung des sehr problematischen Mittels der Nebenzweckbesteuerung. In diesem Zusammenhang kann man bei Lampe in der Festgabe für Schanz auf S. 184 ff. eine interessante Mutmaßung aufgestellt finden. Derselbe sieht den Grund der bei der Praxis oft beliebten Bevorzugung außerfiskalisch differenzierter Steuern darin, daß dieselben sich bei oberflächlicher Betrachtung sehr gut dazu eignen, Wünsche mächtiger Interessentengruppen zu erfüllen, ohne daß diese Begünstigung auf dem offenen Wege direkter Gesetzgebung errungen werden müßte. Dabei findet er Unterstützung bei Schmitt-Schowalter („Die Organisationsformen der modernen Wirtschaft" S. 30 ff.), der aus Anlaß des Steuermilderungsgesetzes ähnliche Gedankengänge zum Ausdruck bringt (vgl. hierüber Näheres S. 81).

Welcher Art nun diese anderen Maßnahmen zur Förderung bzw. Hemmung der Organisationsbewegung sein können, das sei hier nur kurz berührt, da auch hierüber eine gute Spezialliteratur Aufschluß gibt. Die weitgehendste und schärfste Maßnahme bestünde in einer Aufhebung und einem dauernden Verbot solcher Zusammenschlüsse. Die meisten Wissenschaftler zweifeln jedoch an dem Erfolg eines solchen Vorgehens, sie halten — neben verschiedenen anderen Gründen — ein solches Verbot schon deshalb für unwirksam, als die für diesen Fall notwendige genaue Definition der einzelnen Organisationsform nur die Art des Zusammenschlusses treffen würde, diese selbst aber auf anderen Wegen ihr Ziel erreichen könnte [15]). Außerdem darf aber bei der Anwendung eines Verbots nicht außer acht gelassen werden, daß damit oft eine zu

[15]) „Widersprüche werden immer zwischen dem Gewinnstreben der Privatwirtschaft und der Staatsidee auftauchen, und auch hiefür gibt es keine andere Lösung als die, mit der Meinicke (Die Idee der Staatsraison in der neueren Geschichte, 1925, S. 538) seine Betrachtungen über die Staatsraison zusammenfaßt: „Insgesamt gilt es auch vom Leben der Macht, daß das Maß

weitgehende Veränderung der wirtschaftlichen Verhältnisse verbunden ist, was dem Gesetzgeber insbesondere in den Fällen unerwünscht ist, wo nicht völlige Vernichtung, sondern lediglich eine gewisse Einschränkung herbeigeführt werden soll. Gerade bei der industriellen Organisationsbewegung erstehen der staatlichen Gesetzgebung Aufgaben, die es ihr nahelegen, sich des weniger radikalen Mittels der nichtfiskalischen Steuer zu bedienen [16]).

Auch Lehnich verhält sich der Maßnahme des Verbots gegenüber im allgemeinen ablehnend. Auf Seite 246 von „Kartelle und Staat" macht er hierüber folgende Ausführungen: „Es mag verwaltungstechnisch bequemer sein, auf der Grundlage von Verboten zu arbeiten, dieses System steht aber mit einer gesunden Entwicklung des Wirtschaftslebens nicht in Einklang. In der Tat bedeutet diese Methode einen Rückfall in die Zeit, in der man noch mit Verboten vorgehen zu können glaubte. Die Befugnisse der Aufsichtsbehörde müssen allen Entwicklungsmöglichkeiten Rechnung tragen und auch berücksichtigen, daß die Kartelle (in unserem Falle überhaupt alle Unternehmungszusammenschlüsse) durch einen Umschwung in der Entwicklung einen Bedeutungswandel erfahren können ... Grundsätzliche Verbote zu erlassen ist verfehlt. Wir müssen von der juristischen Überwachung zur wirtschaftlichen Beeinflussung gelangen."

Gangbar und empfehlenswert ist somit, worauf Gruntzel in „Die wirtschaftliche Konzentration" S. 70 hinweist, mehr der Weg der wirtschaftspolitischen Maßnahmen. Und da besitzt die moderne Staatsverwaltung genügend wirksame Handhaben neben dem uns vorwiegend interessierenden steuerlichen Mittel, wie knappere Bemessung des Zollschutzes, Regelung des Submissionswesens, Förderung der Selbsthilfe der Verbraucher usw. Mit denselben Mitteln kann der Staat auch die Organisationsbewegung beeinflussen, indem er die organisierten Unternehmen gegenüber Außenseitern bevorzugt bzw. benachteiligt, je nachdem er diese zu fördern oder zu hemmen wünscht.

Die Frage aber, was läßt sich praktisch leichter durchführen, Gebot oder Verbot, steuerliche Maßnahmen oder die Anwendung sonstiger wirtschaftspolitischer Mittel, kann nur auf Grund der Prüfung der vorliegenden konkreten Verhältnisse beantwortet werden.

---

in den Dingen das Beste ist . . ." Nun läßt sich eben dieses Maß in der Regel durch Zwang nicht erreichen. Wir sehen in U.S.A. trotz scharfer Antitrustgesetze Auswüchse . . ." (Haußmann in „Grundlegung des Rechts der Unternehmenszusammenfassung", S. 178 ff.)

[16]) „Da allmählich die Auffassung sich durchgesetzt hat, daß die Organisationsbewegung im Interesse der Allgemeinheit liegt, also nicht an sich, sondern nur in gewissen ungünstigen Auswirkungen zu bekämpfen ist, hat der Staat den Weg der wirtschaftspolitischen Maßnahmen eingeschlagen." (Lehnich, Kartell und Staat.)

Damit wären wir an den Endpunkt unserer einleitenden Ausführungen gelangt. Es obliegt uns nun die Aufgabe, in eine Darstellung und Untersuchung der industriellen Organisationsbewegung einzutreten, sofern dieselbe steuerlichen Einflüssen ihre Entstehung und Durchführung verdankt.

Hauptteil.

I. Die Steuer und das Kartell.

Kartell- und Konzernbildung (i. w. S. d. W.) charakterisieren die heutige Struktur der deutschen Wirtschaft. Während jedoch die Konzernbildung einen größeren Aufschwung erst nach Kriegsende nahm, hatte die Kartellierung schon vor 1914 eine große Ausdehnung in der deutschen Industriewirtschaft gefunden. Trotzdem aber die Nationalökonomie sowohl als auch die Gesetzgeber sich mit diesen Erscheinungen sehr eingehend befaßten, gehen noch heute die Ansichten über das Wesen der Kartelle auseinander, ja schon bei der Begriffsbestimmung prallen die Meinungen aufeinander.

„Kartelle sind freie Verbände selbständig bleibender Unternehmer derselben Art zum Zwecke monopolistischer Beherrschung des Markts", so definiert Liefmann das Kartell, und seine Definition, welche wie Beckerath bemerkt, das Kartell entsprechend der Anschauung charakterisiert, die sich in den 80er und 90er Jahren des letzten Jahrhunderts herausgebildet hat, ist trotz grundlegender Veränderung der Verhältnisse sowohl in der wissenschaftlichen Literatur, wie in der Kartellrechtsprechung und der auf Kartelle bezüglichen Verwaltungstätigkeit herrschend geblieben.

Lehnich dagegen gesteht in „Kartelle und Staat" die monopolistische Beherrschung des Marktes nur den Kartellen zu, die vor Einführung der Gewerbefreiheit bestanden, da sämtliche den Monopolzweck enthaltende Kartellbegriffe weniger das Wesen des Kartells unserer Wirtschaftsepoche als die Vereinbarungen früherer Zeiten treffen, durch welche man eine hohe Preisstellung — bei Überwiegen der Nachfrage — mit Aussicht auf Erfolg zu erreichen bestrebt war. Deshalb definiert Lehnich das Kartell als „Vereinbarung zwischen selbständig bleibenden Unternehmern derselben Art zum Zwecke der Regelung des Markts und Beschränkung des Wettbewerbs". Er ist also nicht der Auffassung, daß der ausgesprochene Zweck der Kartelle die monopolistische Beherrschung des Markts ist [17]).

[17]) Diese Gegenüberstellung des Liefmannschen und Lehnichschen Kartellbegriffs ist für unsere Arbeit insofern von Bedeutung, als davon weit-

Bei der Kartellierung handelt es sich nun nicht um eine mehr oder weniger weitgehende Vergemeinschaftung der Interessen wie bei den andern noch zu erörternden Konzentrationsformen, sondern nur um eine Regulierung der sich widerstreitenden Interessen der beteiligten Einzelwirtschaften (insbesondere um eine Regulierung der Absatzverhältnisse und der Preisbildung), während im übrigen der Wettbewerb unter den Beteiligten fortbestehen bleibt; „statt Interessenvergemeinschaftung haben wir hier nur Interessenzusammenballung, Interessenregulierung" (Gruntzel).

Bei der Beurteilung der Auswirkung der Kartelle ist deren Wirtschaftsform von überragender Bedeutung (wie weiter unten dargelegt wird, hängen die für das Steuerrecht ausschlaggebenden Rechtsformen der Kartelle mit deren Wirtschaftsform eng zusammen, weshalb dieselben eine kurze Würdigung verdienen). Diese ist jeweils von den besonderen wirtschaftlichen Verhältnissen abhängig, und da diese weitgehend differieren, so gibt es kaum ein Kartell, das in seiner wirtschaftlichen Struktur eine völlige Übereinstimmung mit einem andern aufweist. Aus diesem Grunde werden wir uns auf die praktisch wichtigsten Wirtschaftsformen beschränken. Sie treten im Wirtschaftsleben unter dem Namen Konditionskartelle, Preiskartelle, Kontingentskartelle und Syndikate auf, oder nach der für unsere Arbeit geeigneteren Terminologie von Prof. Flechtheim, teilen wir dieselben ein in Kartelle ohne Kontingentierung bzw. mit Kontingentierung aber ohne Zentralisierung des Absatzes, und in Kontingentskartelle mit Zentralisation der Absatztätigkeit[18]). Das sind diejenigen Hauptformen, die in der Kartellbildung der Gegenwart im Vordergrund stehen. Eine Untersuchung der Eigenheiten dieser Wirtschaftsformen liegt

---

gehend die Stellung des Staats gegenüber den Kartellen abhängig sein kann. Die Gefahr einer volkswirtschaftlich ungünstigen Einflußnahme ist bei Vorliegen eines Monopols größer als ohne dieses, und damit die Notwendigkeit eines staatlichen Eingriffs mittels politischer (insbesondere steuerpolitischer) Maßnahmen eher verbunden. Hinzu kommt, daß diese Gegensätzlichkeit des Kartellbegriffs noch eine große Rolle bei der Frage der Überwälzbarkeit von (Monopol)-Steuern spielt, die man Monopolen zwecks Ausnutzung ihrer größeren Leistungsfähigkeit staatlicherseits auferlegen will. (s. S. 39).

[18]) Bei den Kartellen der 1. Gruppe (Kartelle ohne Kontingentierung und ohne Zentralisierung handelt es sich um Zusammenschlüsse loserer Art. (Preiskartelle, Konditionskartelle).

Das wesentliche der Kartelle mit Kontingentierung, aber ohne Zentralisierung des Absatzes, besteht wieder in der Festsetzung einer Höchstmenge des Absatzes für den einzelnen kartellierten Betrieb.

Bei den Kartellen mit Kontingentierung und Zentralisierung, bei denen ebenfalls die Absatzmenge festgesetzt ist, ist der Verkehr mit der Kundschaft den einzelnen Mitgliedern aus der Hand genommen, dieser obliegt jetzt vielmehr einer Zentralstelle, dem sog. Syndikat; bei dieser Form des Kartells sind die Bindungen der einzelnen Mitglieder am stärksten, jedoch bleibt auch hier die (rechtliche) Selbständigkeit des Einzelunternehmers gewahrt.

nicht im Rahmen der Arbeit, es soll deshalb mit den in der Anmerkung 18 stehenden kurzen Anhaltspunkten sein Bewenden haben.

Während die Wirtschaftsform von entscheidendem Einfluß auf den Bestand der Kartelle ist, spielt im allgemeinen die Rechtsform derselben hinsichtlich der Auswirkung auf das Wirtschaftsleben eine untergeordnete Rolle. Innerhalb unserer Untersuchungen nimmt sie jedoch einen gewichtigen Platz ein, denn sie ist für die Steuerpflicht maßgebend. Wie die Wirtschaftsformen, müssen sich die Kartelle auch die Rechtsformen je nach dem zu erreichenden Ziel und ihrer individuellen wirtschaftlichen Bedürfnisse dienstbar zu machen suchen. Schwierigkeit besteht nun darin, volle Harmonie zwischen Rechtsform und wirtschaftlicher Aufgabe des Kartells zu erzielen, denn häufig kommt es vor, daß Kartelle an vertraglich unterlaufenen oder sonstigen Widersprüchen zwischen wirtschaftlichem Inhalt und rechtlicher Form ihr Ende finden.

Wie schon angedeutet sind die für die Kartelle in Frage kommenden Rechtsformen, je nach ihrer Eignung, mehr oder weniger zahlreich. Wie bei den Wirtschaftsformen sollen auch hier lediglich die wichtigsten unter Hinweis auf ihre Anwendbarkeit bei der Kartellbildung erwähnt werden [19]).

Bei den Kartellen ohne Kontingentierung des Absatzes handelt es sich regelmäßig um Gesellschaften bürgerlichen Rechts. Es finden sich jedoch mitunter derartige Kartelle, die sich der Form einer Handels- oder gar der Form einer Doppelgesellschaft (siehe unten) bedienen, obgleich dies ein sehr seltener Fall ist, da derartige komplizierte Formen weit über das Bedürfnis dieser Kartelle niederer Ordnung hinausgehen.

Auch die Kartelle mit Kontingentierung (also mit Beteiligungsziffern), aber ohne Zentralisierung des Absatzes, werden gleichfalls vielfach unter der Form gewöhnlicher Gesellschaften des bürgerlichen Rechts gebildet. Wie bei den Kartellen ohne Kontingentierung wird es sich auch hier überwiegend um eine reine Innengesellschaft handeln; nach außen tritt das Kartell demnach nicht in Erscheinung, sondern der Absatz bleibt den Einzelunternehmungen überlassen. Die Geschäftsstelle, sofern eine solche gebildet wird, kann rechtlich selbständige Formen (meist G. m. b. H.) annehmen, ist aber trotzdem lediglich Kontroll- und Verrechnungsorgan.

Bei den Kartellen mit Kontingentierung und Zentralisation des Absatzes, die höchste Stufe einer Kartellorganisation, wird der

---

[19]) Wir haben uns dieser Aufgabe zu unterziehen, nicht um die verschiedenartige steuerliche Belastung der Kartellrechtsformen untereinander abwägen zu können, sondern um eine Vergleichsbelastung des Kartells durch Steuern gegenüber anderen Konzentrationsformen ziehen zu können. Erst dadurch ist es auch möglich zu beurteilen, welchen Einfluß steuerliche Gesichtspunkte auf die Kartellbildung auszuüben imstande sind.

Absatz dem Kartell übertragen, der Verkauf obliegt nun der Geschäftsstelle und nicht mehr dem Einzelunternehmen. Dabei ergeben sich verschiedene Möglichkeiten in der rechtlichen Regelung. Das beste Beispiel des Normalfalls bietet die Ausgestaltung des Rheinisch-Westfälischen Kohlensyndikats. Die Verkaufsstelle ist als selbständige Kapitalgesellschaft (G. m. b. H.) errichtet und fungiert als Organ der durch die einzelnen kartellierten Unternehmungen gebildeten Gesellschaft bürgerlichen Rechts [20]). Bei Vorliegen dieser Rechtsverhältnisse sprechen wir von einer Doppelgesellschaft.

Bei der nunmehrigen Untersuchung der steuerlichen Stellung der Kartelle [21]) sei unser Objekt diese höchste Stufe der Kartellorganisation, die Doppelgesellschaft, in der Wirtschaft unter dem Namen „Syndikat" bekannt. (Aus der steuerrechtlichen Behandlung dieser Doppelgesellschaft läßt sich ohne weiteres die Belastung der Kartelle niederer Ordnung, also solcher ohne Verkaufsstelle, entnehmen, so daß sich ein gesondertes Eingehen auf jene niedereren Kartellformen erübrigt.)

In den nachstehenden Ausführungen verstehen wir demnach unter „Syndikat" eine wirtschaftliche Einheit, die sich aus dem eigentlichen Kartell, der „Vereinigung von Unternehmern" (Gesellschaft bürgerl. Rechts) und einer dieser Vereinigung angegliederten gemeinschaftlichen Verkaufsstelle (G. m. b. H. oder A.-G.) zusammensetzt. Wie schon oben erwähnt, obliegt der Verkauf der von den einzelnen kartellierten Unternehmungen gewonnenen Erzeugnisse lediglich dem Syndikat, welches den Verbandsmitgliedern für die jeweils gelieferten Produkte einen Verrechnungspreis zahlt. Dieser Preis ist natürlich geringer als das Entgelt, welches die Verkaufsstelle (G. m. b. H.) von ihren Abnehmern erhält, da sie von dem Mehrerlös ihre Kosten zu decken hat. Ergibt sich jedoch nach Jahresabschluß ein Überschuß, so steht dieser den Verbandsmitgliedern im Verhältnis ihrer Lieferungen anteilig zu.

Dieser an und für sich rechtlich noch selbständigen Verkaufstelle mit ihren eben geschilderten Funktionen gilt bei der steuerlichen Betrachtung unser besonderes Interesse. Der Reichsfinanzhof (R.F.H.) betrachtet nämlich in den angeführten Fällen diese gemeinschaftliche Zweckgesellschaft nicht als selbständig, sondern infolge ihrer (der G. m. b. H.) engen Verbindung mit der aus den

---

[20]) Steht eine juristische Person (G. m. b. H., A.-G. usw.) zu anderen Unternehmungen in einem Abhängigkeitsverhältnis, so ist die Annahme, daß zum mindesten steuerrechtlich eine Gesellschaft bürgerl. Rechts vorliegt, welche das der juristischen Person vorstehende Gebilde darstellt, (R.F.H., Bd. 15, S. 312) berechtigt.

[21]) An dieser Stelle sei insbesondere auf einen Aufsatz von A. Fischer: „Zum Steuerrecht der Syndikate" in den Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverb. der Deutsch. Industrie 1928 hingewiesen.

Werken gebildeten Gesellschaft bürgerl. Rechts, und des Fehlens jeglicher eigenen Willensbildung in allen den Syndikatszweck betr. Angelegenheiten als von dieser Gesellschaft bürgerl. Rechts abhängig; die Verkaufsstelle ist lediglich das „Organ“ [22]) der Vereinigung der Unternehmer (der Gesellschaft bürgerl. Rechts).

Es ist aber zu beachten, daß die gemeinschaftliche Zweckgesellschaft nur ein Organ der Gesellschaft bürgerl. Rechts, also der gesamten Auftraggeber, und nicht ein Organ der verschiedenen Einzelunternehmer ist, denn nach der Rechtsprechung des R.F.H. ist es im allgemeinen unmöglich, daß eine juristische Person gleichzeitig Angestellte jedes einzelnen angeschlossenen Werkes ist, sie steht vielmehr jedem einzelnen Unternehmen gerade wegen der Beteiligung der andern Unternehmungen als ein rechtlich und wirtschaftlich selbständiges Gebilde gegenüber (vgl. R.F.H., Bd. 19, S. 269).

Für die Umsatzbesteuerung wird hieraus die Folgerung gezogen, daß bei Lieferungen der Unternehmen an Dritte, welche über die Verkaufsgesellschaft (Organ) gehen, zwei umsatzsteuerpflichtige Umsätze vorliegen (soweit nicht im Einzelfall die besonderen Voraussetzungen des sog. Zwischenhandelsprivilegs vorliegen, Näheres darüber s. S. 71). Die vom Kartellmitglied an das Syndikat (Gesellschaft bürgerl. Rechts) erfolgte Lieferung stellt den 1. Umsatz dar, der 2. Umsatz besteht in der Lieferung, welche das Syndikat (Gesellschaft bürgerl. Rechts) durch ihr Organ (die Verkaufsgesellschaft) an den Kunden tätigt. Die steuerpflichtige G. m. b. H. versteuert somit — soweit sie den unmittelbaren Besitz der Ware erlangt — den von den Abnehmern an sie gezahlten Kaufpreis, und das liefernde Kartellmitglied außerdem das von der steuerpflichtigen G. m. b. H. erhaltene Entgelt [23]).

Gegen diese Regelung setzte nun auch aus Kreisen der Wissenschaft — bis jetzt aber noch ohne Erfolg — eine lebhafte Kritik ein. Die Möglichkeit eines Umsatzes innerhalb eines Kartells sucht diese Kritik auf die Weise zu verneinen, daß sie das Kartell von der Gesetzgebung als einheitlichen Wirtschaftsorganismus anerkannt wissen will, wonach die Lieferung vom Werk an die Verkaufsstelle nicht als Verkehrsakt, sondern als innerer Vorgang des Kartells zu behandeln wäre. Als einem der Hauptvertreter dieser Richtung geben wir Isay (Studien im privaten und öffentlichen Kartellrecht) das Wort, der auf S. 32 eine, besonders auch vom wirtschaftlichen Standpunkt aus, interessante Beurteilung darüber fällt. Er schreibt: „Umsätze finden nur statt, wenn Güter von einer

---

[22]) Auf Begriff und Inhalt der Organtheorie wird auf S. 69 näher eingegangen werden.

[23]) Liefert jedoch das Werk unmittelbar an den Abnehmer, so versteuert allein dieses die von der Steuerpflichtigen empfangene Vergütung; die Steuerpflichtige selbst gilt nach § 7 UStG. für steuerfrei.

Wirtschaftseinheit in den Bereich einer andern Wirtschaftseinheit gelangen. Die Wirtschaftseinheit, die das USt.G. im Auge hat, soweit es sich auf gewerbliche Tätigkeit bezieht, ist das Unternehmen. Wirtschaftsvorgänge, die den Bereich des Unternehmens nicht überschreiten, sind nicht steuerbar. Der Unternehmensbereich wird aber umgrenzt durch die Aufgaben der kapitalistischen Unternehmung, durch Investierung und Wiederverflüssigung von Kapital einen Gewinn zu erzielen. Das von den Verbandsmitgliedern investierte Kapital wird aber nicht schon dadurch wieder flüssig, daß sie ihre Erzeugnisse der Verkaufsstelle zum Zwecke des Absatzes überlassen. Die Verrechnungspreise, die sie in diesem Augenblick erhalten, sind nur Vorschüsse auf den endgültigen Erlös. Gelingt der Verkauf nicht, so trifft das Risiko die Mitglieder. Die Verflüssigung des Kapitals ist somit erst mit dem Absatz der Erzeugnisse durch das Syndikat erfolgt[24]). Daher ist die Gewinnung (Fabrikation) der Erzeugnisse und ihr Vertrieb durch das Syndikat e i n wirtschaftliches Unternehmen. Erst mit dem Absatz durch das Syndikat verläßt das Produkt den Unternehmensbereich. Dagegen wird man einwenden, die einzelnen Werke seien ihrerseits selbständige Unternehmen, daher könne nicht das aus ihnen bestehende Kartell e i n Unternehmen sein. Allein das ist kein schlüssiges Argument. Neben der alten Normalform des einheitlichen Unternehmens gibt es heute in größtem Umfang zusammengesetzte Unternehmen, zusammengesetzt deshalb, weil sie sich ihrerseits wieder in einzelne Unternehmungen föderalistisch gliedern. Filialgeschäfte oder selbständige Verkaufsgesellschaften, deren Anteile im Besitz der Muttergesellschaft sind, sind Beispiele hierfür, bei denen niemand an der Einheit eines Gesamtunternehmens zweifelt. Hierher gehören aber auch die Verkaufskartelle mit zentralisiertem Absatz, weil sich der für die kapitalistische Unternehmung typische Wirtschaftsvorgang der Investierung und Verflüssigung des Kapitals vollständig erst innerhalb des zusammengefaßten Komplexes von Mitgliedsfirmen und Verkaufsstellen abspielt. Wollte man das nicht anerkennen, also die Überlassung der Erzeugnisse an das Syndikat für steuerpflichtig erklären (wie es ja der Fall ist), so hätte das die bedauerliche Folge, anstelle der S y n d i z i e r u n g die V e r t r u s t u n g zu fördern."

[24]) Vgl. hiezu die entgegengesetzte Ansicht von Felix M o o s (Vierteljahrshefte für Steuer- und Finanzrecht 1927), der in seinem Aufsatz „Die Umsatzsteuerpflicht von Interessengemeinschaften und der Interessengemeinschaft gleichgestellter Unternehmen" zu dem mit den Entscheidungen des R.F.H. übereinstimmenden Ergebnis durch folgende Betrachtungsweise gelangt: „Die Feststellung, daß die Lieferung von Einzelunternehmen an die Organgesellschaft ein umsatzsteuerpflichtiges Geschäft ist, rechtfertigt sich schon allein dadurch, daß die Ware mit dem Übergang an die Organgesellschaft in einen a n d e r e n Wirtschaftskreis kommt."

Auch hinsichtlich der andern Steuern können wir beim Kartell keine Milderungsvorschriften feststellen. Die Gründung der Gesellschaft bürgerl. Rechts fällt unter §§ 16 und 17. Kap.Verk.St.G.; zurzeit findet jedoch die Erhebung der Steuer nicht statt (§ 90 K.V.St.G.). Dagegen wird bei Gründung und Kapitalerhöhung der Verkaufsgesellschaft (der G. m. b. H.) die ordentliche Steuer gemäß § 6 fällig.

Der Vermögensteuer unterliegt die G. m. b. H. ebenfalls trotz Geltendmachung ihrer wirtschaftlichen Unselbständigkeit; Steuerbemessungsgrundlage bildet der Betrag des Stammkapitals (vgl. R.F.H. Bd. 17 S. 53). Von der Heranziehung zur Vermögensteuer ist die Gesellschaft bürgerl. Rechts schon subjektiv befreit, ganz abgesehen davon, daß praktisch ein Vermögensbestand überhaupt nicht vorhanden sein wird.

Andererseits ist aber die G. m. b. H. wieder subjektiv körperschaftsteuerpflichtig, denn „für die Erwerbsgesellschaft wird durch ihre Eigenschaft als Organgesellschaft die persönliche Körperschaftsteuerpflicht nicht berührt und ebensowenig ausgeschlossen, daß sie sachlich steuerpflichtig sein kann, wobei sowohl ihre etwaigen eigenen Betriebseinnahmen, wie die Entschädigung, die sie gewissermaßen als Arbeitslohn für ihre Angestelltentätigkeit erhält, als gewerbliches Einkommen zu behandeln sind, falls es sich um eine buchführende Erwerbsgesellschaft handelt, was wieder fast immer der Fall sein wird“ (v. Pistorius, Unser Steuerrecht, Bd. II, S. 124).

Die Gesellschaft bürgerl. Rechts ist dagegen wieder steuerfrei, da sie keinerlei Einkommen besitzt, denn ihrem Guthaben (welchem die Einnahmen abzüglich Ausgaben der G. m. b. H., als auch die in der Bilanz der G. m. b. H. erscheinenden Werte wirtschaftlich zuzurechnen sind), stehen neben den gewöhnlichen Schulden der noch nicht verrechnete Mehrerlös, auf den die einzelnen Werke Anspruch haben, als ebenfalls abzugsfähige Schulden gegenüber.

Hinsichtlich der Gewerbesteuer greift wieder die schon bei der Umsatzsteuer erwähnte Organtheorie ein, hiernach ist die G. m. b. H. wegen wirtschaftlicher Unselbständigkeit steuerfrei [25]). Dage-

---

[25]) Von Interesse ist es hier vielleicht, wenn kurz einige Bemerkungen über die Anwendbarkeit der Organtheorie gegenüber den einzelnen steuerpflichtigen Vorgängen gemacht werden. Nach Haußmann (Steuerauskunftstelle d. Reichsverb. d. deutschen Industrie, 1925, S. 372 ff.) ist als der leitende Gesichtspunkt, welcher sich mehr und mehr in der Praxis Geltung verschafft, die Scheidung zwischen solchen Steuern, bei denen es lediglich auf die Tatsache des Vorhandenseins eines bestimmten Vermögenssubstrats ankommt, (Beisp. die Kapitalverkehrssteuern), und den übrigen Steuern, wie Einkommen-, Gewerbe-, Umsatzsteuer usw. anzusehen.

Bei den ersteren Steuern stehe die Tatsache des Bestehens der Untergesellschaft als solcher im Vordergrund, gleichviel in welchen Händen sich die Anteile befinden, bei den letzteren Steuerarten sei die Selbständigkeit

gen ist die Gewerbesteuerpflicht der Gesellschaft bürgerl. Rechts wieder zu bejahen, und zwar insbesondere deshalb, weil die Gesellschaft bürgerl. Rechts durch ihr Organ, die G. m. b. H. sich am wirtschaftlichen Verkehr beteiligt.

Werfen wir jetzt einen zusammenfassenden Überblick auf die Besteuerung der Kartelle, so können wir im Gegensatz zu den später zu behandelnden Arten der Organisationsbewegung (Schachtelgesellschaft, Fusion usw.) keinerlei steuerliche Begünstigungen feststellen. Da drängt sich wohl die Frage auf, welches die Gründe sein können, die den Staat veranlassen, von Steuermilderungen bei den Kartellen im allgemeinen (Ausnahmen s. S. 31 ff.) abzusehen, während er den andern industriellen Überformen in steuerlicher Hinsicht so weitgehend entgegenkam. (Wie wir in den einzelnen Abschnitten noch feststellen werden, liegt der tiefere Grund in der jeweiligen Bedeutung der Organisationen und ihrer Formen für die Volkswirtschaft.)

Dabei wird uns folgende Überlegung von Nutzen sein. Der Staat als der Vertreter der Interessen der Gesamtheit wird sich, bevor er ein Opfer zugunsten der Kartelle auf steuerlichem Gebiet auf sich nimmt, immer zuvor die Frage vorlegen, ob ein solches gerechtfertigt ist. Er wird sich zu einem Verzicht auf Einnahmen erst entschließen, wenn der Gesamtheit dadurch ein Gewinn entsteht, welcher (nach Verlust des Krieges mit seiner Wertevernichtung) vor allem auf wirtschaftlichem Gebiet liegen wird. Es ist somit unsere Aufgabe, die volkswirtschaftlichen Auswirkungen der Kartelle (Vorteile und Nachteile) einer kurzen Betrachtung zu unterziehen, wobei in den Mittelpunkt der Erörterung das im Wirtschaftsleben oft umstrittene Problem rückt: Haben die Kartelle eine Erhöhung der allgemeinen volkswirtschaftlichen Produktivität zur Folge? (Welche Rolle derartige Erwägungen bei der Regierung vor Erlaß eines Gesetzes spielen, darüber gibt uns das später eingehender zu würdigende Steuermilderungsgesetz Aufschluß, desgl. die Begründung zum Schachtelprivileg usw.)

Das Aufwerfen dieser Frage zwingt zur Klarlegung des Kartellzwecks. Mag nun auch hinsichtlich der Definition ein lebhafter Streit vorhanden sein, so herrscht in der Literatur doch Einigkeit darüber, daß der Zweck eines Kartells in der Sicherung und Erhöhung der Rentabilität liege. Die Mittel, die dieses Ziel erreichbar machen sollen, äußern sich schon innerhalb des Kartells in der Tendenz zur Herabsetzung der Produktionskosten. Ausschaltung überflüssiger Frachtkosten (wobei insbesondere Rayonnierungs-

---

des zu besteuernden Unternehmens und die selbständige Gewinnerzielung bei den betreffenden Unternehmen begriffswesentlich, liege diese Voraussetzung nicht vor, was bei einer abhängigen Tochtergesellschaft der Fall sein kann, so komme die Anwendung der Organtheorie aus der speziellen Eigenart des betreffenden Steuergesetzes heraus in Betracht.

kartelle, Syndikate zu nennen sind), Verminderung der Reklame in Verbindung mit einer Ausschaltung des Zwischenhandels, günstigerer Einkauf infolge Bezug im Großen, sind die Faktoren, welche manche Ersparnismöglichkeiten ergeben. Dazu tritt unter Umständen die Möglichkeit, eine gewisse Arbeitsteilung innerhalb des Kartells eintreten zu lassen, indem man einzelne im Kartell sich befindliche Unternehmen mit der Herstellung besonderer Qualitäten und Bestandteile von Waren betraut. Eine größere Spezialisierung ergibt sich mitunter auch dadurch, daß einzelne Unternehmen gegen Zuweisung einer entsprechend höheren Quote bei einem Artikel auf die Herstellung eines andern verzichten, wodurch ebenfalls eine rationellere Produktion angebahnt werden kann. Die Stabilisierung der Erzeugung der Unternehmen, die damit verbundene bessere Ausnützung der Werksvorrichtungen, die gleichmäßige Beschäftigung der Arbeiter und das dadurch gegebene verminderte Kapitalrisiko, all das sind weitere Momente, welche dem Kartell eine größere Wirtschaftlichkeit verleihen können.

Das wären im großen ganzen die Hauptmöglichkeiten von Produktionskostenersparnissen, wie sie eine Kartellbildung herbeiführen kann. Darüber jedoch, wie weit diese Möglichkeiten der Kostensenkung tatsächlich eintreten, und wie weit sie etwa auf der andern Seite durch entstehende spezielle Kartellierungskosten aufgehoben werden, lassen sich zuverlässige Angaben nicht machen.

Was die Ersparnis durch Ausschaltung von Reisenden und Zwischenhändlern, sowie an Bürokosten durch Entlassung von Beamten bei der Kartellierung betrifft, so sagt darüber A. Zöllner in „Eisenindustrie und Stahlwerksverband", daß darüber wenig tatsächliches bekannt sei. Es seien zwar gewisse Erfolge in dieser Richtung zuzugeben, aber dieselben würden oft aufgehoben durch das erhebliche Maß von Arbeit, welches der Verrechnungsverkehr des Kartells mit den einzelnen Mitgliedern erfordert. Dazu komme noch, daß nicht jede Vereinfachung und Konzentration des Geschäftsbetriebs einen dauernden Vorteil mit sich bringe, insbesondere könne die mit der Errichtung einer eigenen zentralen Verkaufstelle häufig verbundene Zertrümmerung der individuellen Absatzorganisation sich bei Auflösung des Kartells für die beteiligten Werke als sehr nachteilig erweisen. Auch bringe der Kartellierungsprozeß und der damit notwendig verbundene Organisationszwang wieder neue Kosten und Aufwendungen mit sich (dabei sei nur an die von Kestner-Lehnich in „Organisationszwang" anschaulich dargestellten kostspieligen Kämpfe der Organisationen mit den Außenseitern erinnert), wobei sich als besonders krasses Beispiel in der deutschen Industriewirtschaft die Kali-Industrie anführen läßt, bei der Versuche zur Verhinderung von Neugründungen für alle Interessierten riesige Verluste verursachte.

Wenn somit eine Verminderung der Produktionskosten durch die Kartellierung nicht unbedingt gegeben ist, sondern mit derselben oft eine Erhöhung infolge der durch die Kartellkämpfe verbundenen Aufwendungen einhergeht, so könnte dies, vom reinen Produktivitätsstandpunkt aus gesehen, noch hingenommen werden, wenn damit auf die Dauer wenigstens eine Auslese der leistungsfähigsten Werke gegeben wäre. (Da hier der reine Produktivitätsstandpunkt in den Mittelpunkt der Frage gerückt ist, so sei davon abgesehen, daß aus verschiedenen andern Gründen, auf die wir später bei der Besprechung des USt.G., s. S. 85, eingehen werden, der Staat mitunter auch ein Interesse an der Erhaltung weniger leistungsfähiger Werke hat.) Daß dies jedoch nicht immer der Fall zu sein braucht, beweist die Tatsache, daß in Kartellen oft viele schwache Betriebe zu finden sind, welche dadurch ihr Dasein länger zu fristen glauben können, als es ihnen bei freier Konkurrenz möglich wäre.

Kehren wir wieder zu unserem Ausgangspunkt zurück, ob der Kartellierungsprozeß eine Produktivitätssteigerung zur Folge hat [26]), so ist diese Frage, wie wir sahen, nicht ohne weiteres zu bejahen. Dabei fällt noch weiter ins Gewicht, daß man sich dabei nicht lediglich mit den Kartellwirkungen innerhalb der einzelnen Produktionszweige begnügen darf, sondern darüber hinaus — besonders in unserer Lage — die Frage aufzuwerfen hat, ob die unserer Volkswirtschaft zur Verfügung stehenden Kräfte durch die Kartelle im allgemeinen besser ausgenutzt werden als ohne diese. Hier findet man in der Literatur (vgl. insbesondere H. Mannstädt, „Die monopolistischen Bestrebungen und ihre Bedeutung für das deutsche Wirtschaftsleben") nun überall die Feststellung, daß wenn auch in unseren Tagen Kartelle in allen Gewerbezweigen zu finden sind, eine dauernde Monopolisierung sich doch im wesentlichen auf diejenigen erstreckt, deren Fabrikationsergebnisse gleichmäßige Erzeugnisse sind, was hauptsächlich auf die Rohstoff- und Produktionsmittelindustrie zutrifft. Durch die Kartellierung erlangen diese ein Übergewicht gegenüber dem übrigen Gewerbe. Bekanntlich beruht aber Deutschlands besondere Leistungsfähigkeit nicht auf der Arbeitsleistung in der Schwerindustrie, sondern sie kommt vielmehr in erster Linie bei der Weiterverarbeitung und Veredlung der Rohstoffe, also bei Anfertigung von Maschinen und Fertigwaren zur Geltung, dies sind die Gebiete, in denen sich die qualifizierte Arbeitskraft und der hohe Stand der Wissenschaften am besten auswirken können. Infolge der durch die Kartellbildung in den Produktionsmittelindustrien er-

[26]) Was die sonstigen sehr umstrittenen Fragen hinsichtlich der wirtschaftlichen Auswirkungen der Kartelle auf Preisbildung, Konditionen und Konjunkturen angeht, so sei hier auf die im Literaturverzeichnis angegebenen Schriften verwiesen, welche darüber sehr ausführliche Schilderungen enthalten.

folgten Monopolisierungstendenzen und der damit verbundenen Gefahr einer übermäßigen Preissteigerung (indem die Rohstoffproduktion dem Ausland billigere Produktionsmittel liefert als dem Inland, wobei insbesondere auf die Folgen des Dumping hingewiesen sein soll), wird der Wettbewerb der heimischen Industrie erschwert.

Überblickt man demnach die für und wider die Kartelle vorgebrachten Argumente, so kann man begreifen, daß eine einheitliche Beurteilung schwer zu treffen sein wird. (Diese Tatsache kommt auch sehr gut in der volkswirtschaftlichen Literatur zum Ausdruck, auf keinem Gebiet ist ein solcher Meinungsstreit anzutreffen wie hier.) Immerhin wird man G. Lucas, „Kartelle und Rechtsordnung", S. 428 ff., vollkommen beistimmen dürfen, der die Relativität der Vorzüge und Nachteile der Kartelle hervorhebt, wobei er folgendes ausführt: „Es gibt kein Kartell, dessen Existenz oder Wirksamkeit man von vornherein und schlechthin als segensreich oder schädlich bezeichnen könnte. Wie alle wirtschaftlichen Erscheinungen sind auch die Kartelle in ihrer Bedeutung für die Volkswirtschaft geschichtlich durch die Gesamtlage der Wirtschaft und durch die besonderen Verhältnisse der Wirtschaftsgebiete[27]) bedingt, auf denen sich ihre Tätigkeit auswirkt. Jedes Werturteil über die Kartelle kann daher Gültigkeit nur für die Wirtschaftslage beanspruchen, die es jeweils voraussetzt."

Vielfach zeigt sich aber bei der heutigen Struktur der Kartelle, daß dieselben gar nicht in der Lage sind, die ihnen im Rahmen unserer heutigen Wirtschaftslage erwachsenden Aufgaben (Rationalisierung und höchste Produktionssteigerung) zu erfüllen. Der Staat hat somit im allgemeinen (Ausnahmen siehe unten) wenig Anlaß zugunsten der Kartelle mittels Steuerbegünstigung einzugreifen, da bei der Kartellierung diejenigen volkswirtschaftlichen Gesichtspunkte, die eine Berücksichtigung der Steuergesetzgebung gegenüber den Schachtelgesellschaften, Fusionen usw. veranlaßten, bei ihr nicht in dem Maße vorhanden waren oder überhaupt fehlten[28]).

Trotz allem fand nun auf gewissen Gebieten eine allerdings unbewußte Förderung des Kartellierungsprozesses durch den Staat, infolge Tatsachen, die auf steuerlichem Gebiete lagen, statt, und zwar bei einigen Waren, die unter die Verbrauchsbesteuerung fielen. Dabei lagen die Verhältnisse folgendermaßen: Kontingentierungskartelle, d. h. also Kartelle, welche die

---

[27]) Von uns gesperrt.

[28]) Auch hinsichtlich der Anwendung anderer staatlicher Gesetze gegenüber den Kartellen, ist die Stellung des Staates noch nicht geklärt. Zur Stütze dieses Satzes sei auf Kestner-Lehnich „Organisationszwang" aufmerksam gemacht, der an Hand verschiedener Beispiele auf das Fehlen der Einheitlichkeit bei Ergreifen gesetzlicher Maßnahmen hinweist.

zum Angebot gelangende Warenmenge beschränken und sie nach einem bestimmten Schlüssel auf die kartellierten Unternehmen verteilen, haben als notwendige Voraussetzung ihres Bestands eine fortlaufende Statistik über die von den einzelnen angeschlossenen Unternehmungen hergestellten bzw. verkauften Waren zu führen. Zwecks Prüfung der Richtigkeit dieser Statistik sind umfangreiche Besichtigungen, Büchereinsichten usw. notwendig, welche Aufgabe für ein zu errichtendes oder schon bestehendes Kartell immerhin eine sehr schwierige Vorarbeit erfordert. Diese Kontrolle wird nun bei Waren, die einer staatlichen Verbrauchsteuer unterliegen (z. B. Branntwein, Bier, Zucker usw.) dadurch wesentlich erleichtert, daß hier der Staat zum Zwecke der Steuererhebung eine genaue Produktionsstatistik führen muß. (Es liegt also in diesem Falle keine direkte Begünstigung des Kartellierungsprozesses im Steuerwege vor, sondern hier hat die lediglich als Hilfsmaßnahme zur Steuererhebung gedachte Führung einer Produktionsstatistik diese staatlicherseits nicht beabsichtigte Folge.)

Auf diese Weise schafft nun der Staat manchmal bewußt selbst ein Kartell, ein sogen. Zwangskartell [29]), im Gegensatz zu der bisherigen von uns ins Auge gefaßten Kartellbewegung, welche lediglich der Privatinitiative der Unternehmung selbst entsprang, und welche die öffentliche Gewalt zurückhaltend betrachtete, da sie darin, wie schon oben erwähnt, eine vom Standpunkt der Allgemeinheit nicht immer erwünschte Kräfteverschiebung sah.

Aber gerade dieses Eintreten für das Interesse der Allgemeinheit veranlaßte den Staat mitunter, aus seiner Reserve herauszugehen und für einzelne Produktionszweige Zwangskartelle zu errichten. Wenngleich schon auf einige Gewerbezweige vor dem Krieg (Kali, Branntwein, Bier usw.) im Wege der Steuerdifferenzierung ein gewisser Zwang zur Kartellierung ausgeübt worden war, so hat die Zwangskartellierung ihren Höhepunkt doch erst im Kriege erreicht [30]).

Was bedeutet nun eigentlich Steuerdifferenzierung? Wie schon der Name erkennen läßt, ist darunter eine unterschied-

[29]) Während wir bei der Begriffsbestimmung des Kartells als wesentlichen Punkt der Definition die „Freiwilligkeit" in der Vereinigung der Unternehmen gefunden haben, (Kartelle sind freie Vereinigungen), können wir denselben als besondere Form gegenüberstellen, „die durch irgendeine öffentlich-rechtliche Maßnahme teils unmittelbar, teils mittelbar geförderten Kartelle." (Tschierschky, Kartell und Kartellorganisation 1927). Sie verkörpern zwar nach Tsch. an sich allerdings keine besondere Zweckform, vielmehr sind ihre Aufgaben die gleichen wie die der freiwillig gebildeten Kartelle. Jedoch müssen wir auf sie im Rahmen unserer Arbeit eingehen, da sie ihre Entstehung mitunter steuerlichen Maßnahmen verdanken.

[30]) Ein näheres Eingehen auf dieses Problem der Zwangskartellierung, insbesondere der des Kriegs, erübrigt sich, da hier lediglich solche Zusammenschlüsse ihre Behandlung finden sollen, die steuerpolitischen Maßnahmen ihre Entstehung verdanken.

liche Behandlung verschiedener Unternehmen auf steuerlichem Gebiet zu verstehen, welche sich sowohl in der Höhe, als auch in der Art und Zeit der Erhebung usw. auswirken kann. Die Steuerdifferenzierung stellt eine wirtschaftspolitische Maßnahme dar und unterscheidet sich von der Steuererleichterung in der verschiedenen Zwecksetzung. Während bei letzterer mehr das Moment der Hilfe, der Stützungsaktion in den Vordergrund tritt und meist erst nachträglich Erleichterungen bringt, geht die Steuerdifferenzierung mehr auf eine Beeinflussung der Produktion, die sie in bestimmte Bahnen zwängt, aus. Sie stellt auch im Gegensatz zur Steuererleichterung nur eine Bevorzugung bzw. Benachteiligung einzelner Unternehmen innerhalb einer Unternehmensgruppe (z. B. der kartellierten Betriebe in der Brauindustrie, Zigarettenindustrie usw.) dar, während die Steuererleichterung sämtlichen Erwerbswirtschaften gleicher Form oder Branche (also sämtlichen Interessengemeinschaften, sämtlichen Fusionen usw., bzw. sämtlichen Textilzweigen usw.) zugute kommt.

Die, wie schon erwähnt, mittels Steuerdifferenzierung durchgeführte Kartellierung, baut sich auf der bekannten Tatsache auf, daß eine Kartellbildung zwischen relativ gleich starken Unternehmen mit annähernd gleicher Produktionsgröße eher möglich ist als zwischen Wirtschaften mit stark differenzierter Produktionsleistungsmöglichkeit. Diese Überlegungen führten staatlicherseits dazu, als Grundlage der Kartellierung eine zwangsweise Kontingentierung der Erzeugung vorzunehmen [31]), welche durch ihre stark gestaffelten Steuersätze zwischen den staatlich zugestandenen Grundkontingenten und der tatsächlichen Überproduktion (Überkontingentsteuer) die ausgesprochene Wirkung hat, die Gewerbe der Kartellierung in die Arme zu treiben. Auf diese Weise ist die Entstehung neuer Unternehmen oder die Vergrößerung bestehender wesentlich erschwert, damit also das gefährliche Außenseiterelement sehr eingeengt und so eine starke Sicherung der bestehenden Werke erlangt.

Die Steuerdifferenzierung läuft somit auf eine künstliche Förderung der Homogenität der Interessen hinaus [32]). Die Staaten haben sich aber nur auf wenigen Gebieten dieses Mittels der

---

[31]) Durch diese Maßnahme wird nicht nur die relative Stärke der im Kartell vereinigten Unternehmen aufrecht erhalten, sondern zugleich eine Art Interessenvergemeinschaftung zwischen den Firmen herbeigeführt, insofern als es dem einzelnen Unternehmen nun nicht mehr gelingt, im freien Wettbewerb seinen Absatz und damit seine Produktion auszudehnen, sondern seine Entwicklung nunmehr von der Gestaltung der Verhältnisse des ganzen Wirtschaftszweigs abhängt.

[32]) Karl Bräuer (Finanzsteuern, Zwecksteuern usw.) bemerkt dazu auf S. 17 seines Buches: „Der Gedanke der Kontingentierung, die gewöhnlich nicht als eine absolute, sondern als eine relative aufzufassen ist, beruht auf der Zielsetzung, die über das Kontingent hinaus erzielten Einheiten von

Steuerdifferenzierung bedient, und nur dort, wo spezielle Bedingungen darauf hinweisen, schon deshalb, um nicht selbst an der Ausschaltung des freien Wettbewerbs mitzuwirken. Vorerst kommt sie nur vor bei solchen Erwerbszweigen, die Waren herstellen, die nicht nur einer Verbrauchsteuer unterliegen, sondern bei denen es sich zugleich um besonders gelagerte Verhältnisse handelt[33]). Welcher Art diese Verhältnisse sind, werden wir nunmehr bei der Betrachtung der der Steuerdifferenzierung unterliegenden Industriezweige erfahren. Schon jetzt kann aber gesagt werden, daß bei sämtlichen der zu untersuchenden Industrien (Branntwein, Bier, Zigaretten, Zündholz usw.) es sich zugleich darum handelt, die den Industrien auferlegten Lasten (in Form von Steuern) durch Verleihung einer Monopolchance (welche ihnen durch die Steuerdifferenzierung gegeben ist), zu entschädigen. „Die Absicht des Gesetzgebers, auch die indirekten Steuern vom Einkommen des Verbrauchers zu erheben und von dem betreffenden Gewerbe lediglich auslegen zu lassen, kann nur verwirklicht werden, wenn es den Produzenten gelingt, höhere Preise durchzusetzen. Diese Möglichkeit wird durch die Einführung neuer Konkurrenz oder durch Betriebsvergrößerung der bestehenden Werke durchkreuzt. Deshalb liegt es nahe, sowohl jene wie diese unmöglich zu machen, indem man für Neuanlagen sowie für eine den bisherigen Durchschnitt übersteigende Produktion eine erhöhte Steuer festsetzt. Beide Maßnahmen werden aber in der Regel nur wirksam, wenn ein Kartell vorhanden ist, das von ihnen Gebrauch macht und seine Mitglieder zur Einhaltung der Preise verpflichtet." (Kestner-Lehnich, S. 43.) Ein weiterer Gedanke, der ebenfalls mitspielt, findet sich bei Bräuer, S. 17: „Im Rahmen von Finanzsteuern werden Zielsetzungen in ausgedehnter Weise namentlich bei den Verbrauchs- und Aufwandsteuern verwirklicht, die vielfach auf produktionspolitischem Gebiet hervortreten und sich vielfach mit Forderungen der Mittelstandspolitik berühren. Der Zweckgedanke, ähnlich wie bei der Warenhaussteuer durch höhere Belastung der Großbetriebe ihre weitere Ausdehnungstendenz zu hemmen, die mittleren und kleinen Betriebe in starker Weise zu schonen, sie im Bewußtsein ihrer Lebensfähigkeit zu stärken, die Selbständigmachung kleiner Unternehmen auf diesem Gebiet zu fördern, kommt in einer Reihe von Steuergesetzen zum Ausdruck. In diesem Sinne ist der Zweckgedanke, zum Teil in Verbindung

---

Produkten der großen Unternehmungen steuerlich höher zu erfassen, also mit höheren Betriebskosten zu belasten, die Neigung zu Betriebsvergrößerungen dadurch zurückzudämmen und also die Steuergesetzgebung als Instrument der Wirtschaftspolitik zu handhaben."

[33]) Es soll aber schon hier darauf aufmerksam gemacht werden, daß auf manchen Gebieten, wo ähnliche Verhältnisse vorliegen, es zu einer Steuerdifferenzierung nicht gekommen ist.

mit einer Kontingentierung der Produktion verwirklicht bei der Branntweinsteuer, bei der Biersteuer und der Tabaksteuer."

Bei den zur Erörterung kommenden Gewerbezweigen handelt es sich hauptsächlich um die Kali-, die Branntwein-, Brau-, Zündwaren- und Zigarettenindustrie, deren besondere wirtschaftliche Verhältnisse dazu geführt haben, daß der Staat ihnen gegenüber eine zur Kartellverordnung im Gegensatz stehende Stellung eingenommen hat, d. h., während er in den überwiegenden Fällen seine Aufgabe in einer Lockerung des Kartellzwangs sieht, leiht er diesen Industrien mittels steuerlicher Maßnahmen seine Unterstützung zu einer Verstärkung ihrer Position, welche sich dadurch zu einem Monopol ausgestalten kann. Sehr richtig bemerkt deshalb G r a f in einem Aufsatz in der Kartellrundschau vom Jahre 1927, S. 267: „Da bei wirksamer Steuerbegünstigung die Gefahr monopolistischer Preiserstellung allzu groß wäre, so haben die Staaten meistens in Fällen, wo eine solche Steuerbegünstigung am Platz gewesen wäre, direkte Staatsmonopole eingeführt."

Was nun die K a l i - Industrie betrifft, so liegt schon eine Steuerdifferenzierung im Gesetz vom 25. 5. 1910 vor, zu dem Zweck, eine Ausdehnung des Kalibergbaues hintan zu halten. In § 26 des Gesetzes hieß es: „Soweit ein Kaliwerksbesitzer die ihm zustehende Menge von Kalisalzen überschreitet, hat er für die darüber hinausgehende Menge eine in die Reichskasse fließende Abgabe zu entrichten." Während sich dieser Paragraph gegen den Ausdehnungsdrang der Syndikatsmitglieder richtete und somit, wie wir sahen, schon an und für sich k a r t e l l fördernd wirkt, wurde durch § 12 des Gesetzes eine Abschwächung neu entstehender Konkurrenz zu erreichen versucht, eine Sprengung des Kartells von außen demnach erschwert. Die betreffende Bestimmung besagte, daß ein neu in Betrieb genommenes Werk frühestens nach 5 Jahren seine volle Beschäftigungsziffer erhält, während ihm in den Jahren zuvor nur eine prozentuell steigende Quote seiner Beteiligung zugestanden wird. Der Grund dieser Maßnahme, also einerseits besondere Besteuerung der ihr Kontingent überschreitenden älteren Werke und andererseits die quotenmäßige Benachteiligung neuer Werke während der ersten Zeit, lag, wie eingangs erwähnt, in den besonderen volkswirtschaftlichen Verhältnissen. Es war die jede Rentabilität zerstörende Überkapitalisierung im Kalibergbau, die die Gefahr einer Verschleuderung des in Deutschland vor Kriegsende allein vorkommenden Kalis in das Ausland, und damit eine Gefährdung der deutschen Landwirtschaft durch ihre dadurch begünstigte Konkurrenz in sich barg.

Anders wieder war die Lage bei der B r a n n t w e i n gewinnung, die zu einem staatlichen Eingreifen mittels Steuerdifferenzierung führte. Hier spielten neben wirtschaftspolitischen Gesichtspunkten, wie sie ausschlaggebend beim Kalibergbau vorlagen, ethische Er-

wägungen (Zurückdämmung der Trinkbranntweinproduktion) eine Rolle. Starke steuerliche Bevorzugungen der landwirtschaftlichen Brennereibetriebe gegenüber den ihnen infolge ihrer Betriebstechnik und Kapitalinvestierung überlegenen gewerblichen Brennereien sollte die volkswirtschaftlich wünschenswerte Verarbeitung der landwirtschaftlichen Erzeugnisse an Ort und Stelle gewährleisten, damit die nährstoffreichen Rückstände dem Boden wieder zugeführt werden konnten. Durch die Differenzierung der Steuer zugunsten der landwirtschaftlichen und zuungunsten der gewerblichen Betriebe kam es zur Bildung der Spirituszentrale, welche durch das Gesetz vom 15. 7. 1909 durch eine noch stärkere Differenzierung gefestigt wurde. Der Kampf des Kartells gegen die Außenseiter, der durch die Steuerdifferenzierung sehr zugunsten der Kartellmitglieder beeinflußt wurde, ist durch die Errichtung des Branntweinmonopols im Jahre 1919 gegenstandslos geworden. Die Bestimmungen der Steuerdifferenzierung auf dem Gebiete der Branntweinbrennerei unterscheiden sich von der Regelung im Kalibergbau durch ihre größere Mannigfaltigkeit in der Anwendung, denn nicht nur die Überschreitung der zugeteilten Kontingente unterliegt einem höheren Steuersatz, sondern auch die Unterscheidung von landwirtschaftlichen und gewerblichen Betrieben ist für die Höhe desselben von Bedeutung. Zugleich erfuhr die Entstehung neuer Konkurrenz eine andere Regelung als beim Kalibergbau, denn während dort die Erschwerung von Neugründungen in der jahrelangen Hinausschiebung der vollen Quotenzuteilung lag, bestand sie bei der Branntweinindustrie ähnlich wie bei der nun zu besprechenden Brauindustrie in einer stärkeren steuerlichen Belastung.

Die Regelung bei der Brau-Industrie zeigt in mancherlei Hinsicht Ähnlichkeit mit der der Branntweinbrennereien. Hier wurde durch Gesetz vom 3. 7. 1906 eine Staffelung der Steuersätze eingeführt mit dem Zweck des Schutzes des Kleinbetriebs gegenüber den größeren Brauereien, was aber zur Folge hatte, daß eine Fortwälzung der Steuerauflage unmöglich wurde, da die weniger betroffenen kleineren Brauereien nicht zu einer Erhöhung der Preise schritten und dadurch auch die andern zwangen, auf die alten Preise zurückzugehen. Das Gesetz von 1906 war demnach in höchstem Grad kartellfeindlich, weil es infolge der Steuerdifferenzierung widerstreitende Interessen in das Gewerbe hineintrug, was zur Vernichtung zahlreicher bestehender Brauereikartelle führte. Angesichts dieser Verhältnisse schritt die Regierung, (da ja, wie schon erwähnt, die Verbrauchsteuern vom Produzenten lediglich ausgelegt, vom Konsumenten aber getragen werden sollen) zu einer Abänderung dieser Bestimmungen. Sie nahm in ihrer Vorlage von 1908 an der Staffelung eine derartige Umgestaltung vor, daß nunmehr alle Brauereien einer fast gleichmäßigen Be-

lastung unterlagen, was zur Folge hatte, daß von da ab alle Fabriken infolge der gleichmäßigen Belastung ein Interesse daran hatten, die Fortwälzung möglich zu machen. Da die Überwälzung sich verhältnismäßig leicht im Wege des Zusammenschlusses vollziehen ließ, entstanden damals zahlreiche Kartelle. Eine solche Anregung zur Organisation in Kartellen erfuhr die Brauindustrie noch durch eine weitere Maßnahme. Ausgehend von der Erwägung, daß eine Preiserhöhung fast immer einen Verbrauchsrückgang zur Folge hat (vgl. S. 42), bediente sich die Brausteuerreform vom Jahre 1909 zum Ausgleich der Steuermehrbelastung des Mittels der Steuerdifferenzierung noch auf andere Weise. Kontingentsüberschreitungen wurden nämlich mit hohen gestaffelten Steuersätzen belastet, so daß damit ein Schutz der bestehenden Unternehmungen sowohl gegen die Ausdehnung der vorhandenen Konkurrenzunternehmen wie gegen das Entstehen neuer Werke gegeben war. Auch das Reichsgesetz vom 26. 7. 1918 bestimmte, um eine Grundlage für eine durchgreifende Kartellierung zu ermöglichen, daß bei Überschreitung der den Brauereien zuzuweisenden Kontingente ebenso wie für neuerrichtete Brauereien die Steuer auf den dreifachen bzw. doppelten Betrag erhöht würde. Damit war die Möglichkeit einer festen Kartellierung zwecks Durchführung der Steuerüberwälzung vorhanden.

Die jetzige Regelung der Biersteuer beruht auf dem Gesetz vom 9. 7. 1923, welches sich in weitem Umfang an das Biersteuergesetz vom 26. 7. 1918 anlehnt. Die Staffelung des Steuersatzes zugunsten der kleineren Betriebe ist beibehalten worden, dagegen die Kontingentierung zum Schutze der älteren Brauereien weggefallen, und damit auch die oben berührte Begünstigung der Kartellierung (vgl. v. Pistorius, Unser Steuerrecht, Bd. II, S. 254/255).

Eine ähnliche Regelung haben wir bei der Zündwarensteuer im § 3 des Gesetzes vom 15. 7. 1909 und zwar denselben Motiven entspringend wie sie dem vorhergehenden Beispiel zugrunde lagen.

Ganz andere Verhältnisse als bei den bisher behandelten Gewerbezweigen veranlaßten das Eingreifen des Staates (mittels steuerpolitischer Maßnahmen) bei der notleidenden Zigarettenindustrie. Hier liegt insofern eine Steuerdifferenzierung vor, als solche Zigarettenhersteller, die nicht gemäß einer vom Reichsfinanzministerium herausgegebenen Steuerverordnung, — die bestimmte festgesetzte Richtlinien enthält —, handeln, von besonderen Nachteilen getroffen werden. Der Grund für die Aufstellung dieser Richtlinien war lediglich ein fiskalischer, denn bei Zuwiderhandlung gegen die Richtlinien war das Steueraufkommen bei der Zigarettenindustrie gefährdet. Die Richtlinien selbst bezwecken einheitliche Normen für die Zigarettenindustrie aufzustellen, damit den Konkurrenzkampf auf weitem Gebiete auszuschalten und die Kartellierung zu ermöglichen, dies alles

unter dem Gesichtspunkt der Sicherung der Steuergelder. Die Begründung führt etwa folgendes aus: Es muß dafür gesorgt werden, daß die Betriebe der Zigarettenindustrie (während der Übergangszeit bis 1930) unter annähernd gleichen Produktionsbedingungen arbeiten, die es insbesondere verhindern, daß sie zum Schaden des Steueraufkommens dem Handel Sondervorteile einräumen oder übermäßigen Reklameaufwand treiben. Da die Erfahrung aber hinlänglich gezeigt habe, daß die in sich stets uneinige Zigarettenindustrie trotz ausreichenden Überblicks über die Sachlage von sich aus nicht dazu kommen würde, einen solchen Produktionsrahmen einzuhalten, bedürfe es entsprechenden Zwangs. Bereits Mitte Mai 1927 hat die gesamte Zigarettenindustrie (von einigen Ausnahmen abgesehen) sich auf gewisse gegenüber dem Handel einzuhaltende Richtlinien geeinigt. Da in diesen Richtlinien von dem Reichsfinanzminister die notwendige Grundlage für eine wirtschaftliche Betriebsführung und damit zugleich für eine Sicherung des Steueraufkommens erblickt wurde, zog man daraus die Folgerung, daß Betriebe, die sich nicht den die Lebensnotwendigkeiten der Industrie wiedergebenden Richtlinien gemäß verhalten, für steuerlich gefährdet angesehen werden, und deshalb nach § 12 Abs. 1 Tabakst.G. keine Zahlungsfrist mehr erhalten. Art. II, (der hauptsächlich für Außenseiter zutrifft), besagt, daß Zigarettenhersteller, die die Richtlinien nicht einhalten, die Steuerzeichen (im Gegensatz zu den andern) nur gegen Barzahlung erhalten, ja eventuell von jeder Verabfolgung zeitweise ausgeschlossen sein sollen. Das hat denn auch zur Folge gehabt, daß der weit überwiegende Teil der Zigarettenindustrie diese Richtlinien als bindend anerkannt hat [34]), während nur wenige Betriebe und zwar überwiegend solche, die mit ausländischem Kapital arbeiten, abseits geblieben sind und dem Handel Sondervorteile einräumen.

Der Zigarettenindustrie gemeinsam mit den andern bisher besprochenen Gewerbezweigen, die der Steuerdifferenzierung unterlagen, ist, daß auch bei ihr ein schwerer Kampf um eine Kontingentierung der Produktion sich entsponnen hat. Es hat denn auch eine solche von 1916—1923 bestanden [35]). Die Durchführung der Kontingentierung, welche jedoch hauptsächlich für die Mittel- und Kleinindustrie mit großen Härten verknüpft war, und dann vor allem der sich dabei stark bemerkbar machende Handel mit Kontingenten, welcher, wie auf S. 88 ff. gezeigt werden wird, geradezu die Konzentration der Zigarettenindustrie förderte, führte dann zur Aufhebung derselben (der Kontingente) durch die Verordnung vom 30. 10. 1923.

[34]) Hierdurch wird die Kartellbildung ebenfalls stark erleichtert, (vgl. die Ausführungen auf S. 32 über die Voraussetzungen des Kartells).

[35]) Der Grund dieser Maßnahme lag in der Krise der Zigarettenindustrie, denn infolge des gesteigerten Verbrauchs setzte nicht nur bald eine gesteigerte, sondern eine übersteigerte Erzeugung ein.

Der Gedanke, einen Schutz gegen Außenseiter mittels Steuerdifferenzierung zu erlangen, ist aber auch in andern Industrien auf einen günstigen Boden gefallen, (Ziegeleiindustrie, Salinenwerke etc.), trotzdem die Kontingentierung eine starke Beschränkung der freien Unternehmertätigkeit darstellt, und damit die Gefahr verbunden ist, daß gewerbliche Initiative und Anpassungsfähigkeit ertötet wird [36]). Während es sich aber bei den bisherigen Gewerbezweigen um Unternehmen handelte, denen besonders gelagerte Verhältnisse zugrunde lagen, (Steuergefährdung bei der Zigarettenindustrie, Entschädigung für auferlegte Steuern bei Zündholz-, Brauerei- und Branntweinindustrie, wichtige volkswirtschaftliche Gesichtspunkte bei Kali- und Branntweinindustrie etc.), ist dies bei den von diesen Industrien ausgegangenen Anregungen gar nicht oder nicht in dem Maße der Fall.

Betrachten wir jetzt noch einmal rückblickend die Steuerdifferenzierung in ihrer Anwendung sowie ihren volkswirtschaftlichen Auswirkungen, so drängt sich uns die Frage auf, (eine Frage, die uns schon in der Einleitung beschäftigt hat, s. S. 11 ff.), ob der Staat wohl bei Erlaß seiner differenzierten Steuergesetze sich dieser Folgen auf die Organisationsbewegung bewußt war und diese gewollt hat. Man wird feststellen, daß er, der anfangs mehr vom fiskalischen Standpunkt aus vorging, (vgl. insbesondere die Branntweinsteuer von 1896) später bei seiner großen Finanzreform im Jahre 1909 hinsichtlich der Zündholzindustrie und der Brauereien bewußt diesen Weg ging, dessen Endpunkt nicht mehr zweifelhaft sein konnte (vgl. Vogelstein im Grundr. der Soz. Bd. VI, S. 232). Auch Lampe sieht in der Produktionskontingentierung, wie sie bei manchen Verbrauchssteuergesetzen vorkommt, neben dem Zweck der Sicherung des Steuereingangs (Zigarettenindustrie) eine Hilfsmaßnahme zugunsten der Produktion, der durch die dargebotene Kartellierungsmöglichkeit die Überwälzung der Steuer erleichtert werden soll. Ohne Kontingentierung und Steuerdifferenzierung, sagt Lampe, (s. S. 176 in der Festgabe für Schanz), hätte der Fiskus erheblich höhere Einnahmen erzielen können, der Verzicht auf Einnahmen läßt aber außerfiskalische Tendenzen im Steueraufbau vermuten.

Diesen Ausführungen entgegengesetzt ist die Meinung Lehnichs, der sich über diese Frage wie folgt ausläßt: „Die Steuergesetze ver-

---

[36]) Die dieser zustimmenden Einstellung zugrunde liegenden Ursachen sind neben speziellen industrie- und handelspolitischen Gesichtspunkten (hierüber vgl. Beckerath, „Zwangskartellierung usw.", S. 45, desgl. Max Zentz, „Die Konzentration der Zigarettenindustrie", S. 46 ff.) die schweren steuerpolitischen Befürchtungen, welche sich der Industrie bemächtigten. „In seiner Eigenschaft als Kapitalist muß der Unternehmer die ungeheure Anspannung der direkten Besteuerung, welche die direkten Steuersätze bis 40 % des Einkommens führen kann, umso mehr fürchten, als bei einer derartigen Belastung der Kapitalerträge auch die industrielle Entwicklung in Frage gestellt wird." (Beckerath, „Zwangskartellierung oder freie Organisation".)

folgen mit der Differenzierung ausschließlich finanzielle Interessen des Staats. Trotz ihrer Wirkung auf die Organisationsbewegung können sie daher nicht als kartellpolitische Maßnahme gewertet werden."

Diese enge Verknüpfung von Steuerpolitik und Kartellförderung hat nun tatsächlich einen Gedanken bereits zu einer gewissen praktischen Realisierung gebracht, der seit den wirtschaftlichen Umwälzungen, mit den zum Teil hieraus resultierenden finanziellen Veränderungen, wiederholt zur Erörterung gestellt worden ist, nämlich diese Organisationen bewußt zu Steuerleistungsverbänden auszugestalten. Diesem Gedanken liegen verschiedene Erwägungen zugrunde. Ettinger, (Vermögensabgabe und Konjunkturgewinnsteuer etc.), Beckerath (Zwangskartellierung etc.) und Else Pfau (Industriepolitische Gesichtspunkte etc.) sehen die Möglichkeit finanzieller Ausnutzung der Zwangskartellierung in deren gestiegener Leistungsfähigkeit, welche sie durch den Zusammenschluß dank dem Eingreifen des Staates errungen haben. Sie gehen davon aus, daß selbst dort, wo der Staat nicht von vornherein unter finanzpolitischen Gesichtspunkten organisiert, (wo also etwa volkswirtschaftliche und sozialpolitische Erwägungen den Ausschlag zur Kartellförderung gegeben haben), er ein Recht darauf hat, an einem Ertrage teilzunehmen, der sich, infolge der durch Staatshilfe ermöglichten Organisation mit der dadurch bewirkten Ausschaltung der falschen Kosten, erhöht. Es sei selbstverständlich, sagen sie, daß der Staat, wenn er dem Ersuchen einer Industrie um Beihilfe entspreche, für seine Leistungen eine Abgabe erhebe.

Jedoch nicht nur die Zwangskartelle, sondern auch die freien Kartelle weisen oft eine durch die Organisierung gestiegene Leistungsfähigkeit auf, und könnten somit nach dem finanzpolitischen Grundsatz „Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit" auch zu einer Steuer herangezogen werden, ohne daß damit eine hemmende Wirkung auf diese ausgeübt würde [37]). Allerdings ist dabei die Gefahr zu beachten, die daraus hervorgehen könnte, daß der Staat unter Umständen an der syndizierten Industrie sich steuerlich zu stark interessieren würde und deshalb das Aufkommen neuer Unternehmungen (evtl. durch das Mittel der Zwangssyndizierung) nach Möglichkeit erschwert. (Beisp. die Zigarettenindustrie.)

Liefmann schlägt vor (s. Liefm. „Kartelle in und nach dem Krieg", Anlagen für Sozialpolitik und Gesetzgebung, Bd. 6), die Belastung der gestiegenen Leistungsfähigkeit der jetzt in Kartellen zu-

[37]) „Mit einer solchen Gewerbesteuer auf kartellierte Unternehmungszweige, sofern sie sich in gemäßigten Grenzen bewegt, nimmt der Staat gewissermaßen eine neutrale Stellung ein, er nutzt eine vorhandene wirtschaftliche Entwicklungsrichtung aus, ohne Partei für oder gegen sie zu ergreifen." (Else Pfau, S. 106.)

sammengeschlossenen Industrien in der Form von Repartitionssteuern vorzunehmen, denn der enge Zusammenschluß im Kartell ermögliche es in besonderer Weise, eine Repartierung von Steuern nach der wirklichen Leistungsfähigkeit durchzuführen.

Kurz nach Kriegsende ist in Anknüpfung an die Berufsgenossenschaften ein anderer Vorschlag gemacht worden, der den Gedanken der Heranziehung der wirtschaftlichen Organisationen zur Steuererhebung in größerem Rahmen verwirklichen soll (hierüber vgl. man G. Bernhard, „Die Steuergemeinschaft"). Diese Idee der Steuergemeinschaft bezweckt, dem organisierten Gewerbe direkte und indirekte Steuern zusammen in Form einer Repartitionssteuer aufzuerlegen, wozu eine solidarische Haftung der Organisationen für den ganzen Steuerbetrag treten soll.

Dieser Plan hat in wissenschaftlichen Kreisen verschiedene Aufnahme gefunden. Während ihn Liefmann begrüßt und an seine Verwirklichung glaubt, da der ungeheuere Finanzbedarf des Reichs zur Erfassung aller Leistungsfähigkeiten möglichst an der Quelle zwinge (wobei er auch keineswegs die Schwierigkeiten der Verwirklichung des Plans verkennt), nimmt Jsay dazu in „Studien im privaten und öffentlichen Kartellrecht" eine andere Stellung ein. Er hält es für wenig erstrebenswert, Kartelle zu Steuerträgern zu machen, denn (wie wir schon ausführten), es würde das ohne einen gewissen Zwang zur Kartellierung kaum abgehen, was jedoch nicht immer wünschenswert ist. Jsay sagt allerdings, daß man sich zwar vorstellen könne, nur diejenigen Kartelle als Steuerträger zu verwenden, die sich auf freiwilliger Basis bilden, während man die Außenseiter für sich allein besteuere. Aber praktisch läßt sich die Belastung des Kartells und die der Außenseiter niemals so gegeneinander abwägen, daß die Steuerfrage weder als Zwang zum Beitritt noch als Anreiz zum Austritt wirken würde.

Trotz dieser Bedenken findet der Plan der Steuergemeinschaft selbst innerhalb der Industrie manchen Widerhall. Schon im Jahre 1911 wurden von der Zündholzindustrie in einer Petition an den Reichstag zwei verschiedene Monopolpläne in Vorschlag gebracht. Nach dem einen sollte das Reich die Werke gegen eine bestimmte Entschädigung aufkaufen, und nach dem andern (in diesem Zusammenhange wichtigeren), sollte eine große, alle Zündholzfabriken umfassende A.G. gegründet werden, die für die Überlassung des Monopolrechts dem Reich jährlich eine, den bisherigen Steuerbetrag wesentlich übersteigende Summe bezahlen sollte.

Einen andern Weg als den vorbezeichneten schlägt Beckerath vor, der die Steuer im Wege der Erhebung eines bestimmten Prozentsatzes der Kartellpreise, auch als Sondersteuer nach der umgeschlagenen Rohstoff- oder Warenmenge, oder auch durch Besteuerung der

Gewinne der kartellierten Unternehmungen, am einfachsten aber durch einen Zuschlag zur Warenumsatzsteuer der betreffenden Gewerbe einziehen will. Sehr große Beträge glaubt er zwar nicht von einer solchen Abgabe erwarten zu dürfen, da die Abgabe, sobald sie einen irgendwie beträchtlichen Umfang annimmt, sich im Preis der Produkte äußern muß und so, als indirekte Steuer wirkend, den Verbrauch belastet und die Exportfähigkeit mindert, außerdem bei bedeutender Höhe auch noch einen entsprechenden Zollsatz erforderlich macht. Dazu kommt, daß Überwälzungsversuche bei derartigen Steuern, denen ein ganzes Gewerbe gleichmäßig unterliegt, im allgemeinen von Erfolg sind, so daß die auferlegte Abgabe in den Verkaufspreisen wieder erscheint. Ist dies nicht der Fall, so wird der Absatz sich verringern, wodurch die vorteilhafte Wirkung der Abgabe wieder in Frage gestellt ist.

Auf diese Überwälzungsversuche durch Monopole näher einzugehen, bietet sich uns Gelegenheit in der mit dem Problem der Steuergemeinschaft, oder besser gesagt, der finanziellen Auswertung der Zusammenschlüsse zugunsten der öffentlichen Körperschaften in engem Zusammenhang stehenden Frage, inwiefern Steuern überhaupt gegen Privatmonopole Verwendung finden können. (So können z. B. volkswirtschaftliche, sozialpolitische, insbesondere mittelstandsfreundliche Gründe neben sonstigen Faktoren eine Abschwächung, ja Zurückdrängung der Organisationsbewegung wünschenswert machen [38]). Der Versuch einer Beantwortung dieser Frage führt in das Gebiet der Steuerüberwälzungslehre. Privatmonopole werden sich nämlich nicht mehr bilden, bzw. es werden bestehende sich auflösen, wenn es möglich ist, durch Steuern den Gewinn der monopolistischen Organisationen zu beschneiden. Gelingt es jedoch den Organisationen, diese ihnen auferlegten Steuern zu überwälzen, so ist damit der Plan einer Bekämpfung der Monopole durch steuerliche Einwirkungen hinfällig. Es ist natürlich, daß diese monopolistischen Organisationen versuchen, die ihnen auferlegte Monopolsteuer, (welche in unserer Steuergesetzgebung meist nicht als eine besondere Steuerart, sondern in der Regel in Verbindung mit den allgemeinen Gewerbesteuern, Körperschaftssteuern auftreten, vgl. Fusionsteuer), auf andere Schultern zu überwälzen.

Je höher nun der Grad der Steuerbelastung ist, desto stärker der Wille zur Fortbewegung. Während aber der nachdrücklichste Wille des einzelnen Steuerzahlers in der Regel keine Fortwälzung zu erzwingen vermag, wenn die von ihm getragene Handlung isoliert

---

[38]) Die Lösung dieser Frage hat ihre Gültigkeit nicht nur für Kartelle (welche Liefmann im Gegensatz zu Lehnich zu den monopolistischen Organisationen zählt), sondern auch für die später noch zu besprechenden anderen Zusammenschlüsse monopolistischer Art, worunter auch die Fusionen fallen können.

bleibt, also die in gleicher Lage sich befindlichen und mit ihm wirtschaftlich konkurriedenden Steuerzahler die Belastung auf sich nehmen (vgl. Beisp. der Brauindustrie auf S. 35) verändern sich die bisherigen Marktbeziehungen, wenn ein kollektiver Wille vorhanden ist, was ja in besonders starkem Maße bei den Organisationen der Fall ist. Ob nun dieser kollektive Wille zur Erlangung des gewünschten Zieles (Entlastung von den eigenen Schultern und Überwälzung auf andere) ausreicht oder nicht, hängt aber weiterhin von der Art der Nachfrage ab, der die steuerbelasteten Organisationen dienen [39]).

Der Tatbestand liegt nun bei monopolistischen Organisationen vor der steuerlichen Sonderbelastung folgendermaßen: An und für sich will der Monopolist (Kartell, Trust) den ihm günstigsten Preis für seine Produkte erzielen. Das ist derjenige Preis, bei dem das Produkt aus dem Einheitspreis und aus dem bei diesem Preis abgesetzter Warenmenge ihm das Maximum an Reingewinn liefert. Dieser Optimalpreis wird aber bei der Festsetzung des Monopolpreises seitens der Monopolleitung selten erreicht, da neben der Gefahr staatlichen Eingriffs bei zu hoher Preisstellung die Möglichkeit der Entstehung von Außenseitern den Bestand der Monopole [40]) gefährden kann. (Vgl. hiezu E. Lukas, „Das wahre Wesen etc." S. 41 ff.). Wird nun auf den Reingewinn der Monopole eine Steuer gelegt, so ist diese Steuer unüberwälzbar, denn falls die Kartelle (und Trusts) versuchen würden, die ihnen zugedachte Steuer auf den Produktpreis zu überwälzen, so stünde infolge der sich hieraus ergebenden hohen Spannung zwischen Monopolpreis und Konkurrenzpreis die Gefahr der Bildung weiterer Außenseiter, — die ja von der lediglich die organisierten Unternehmen treffenden Sondersteuer nicht berührt werden, — von neuem vor der Tür. Um das zu verhüten, werden daher die monopolistischen Organisationen geneigt sein die Steuer zu tragen und keine Preiserhöhung vornehmen. Damit ist die vom Staate gewünschte Hemmung der Organisationsbewegung gegeben, die Möglichkeit einer Bekämpfung von Monopolen durch Steuereinwirkung erwiesen. Geht der Staat nun allerdings dazu über, die monopolistischen Organisationen als Gegenleistung für die Sondersteuer zu sanktionieren, verbietet er also jedes Außenseitertum, dann wird es denselben durch ihr ge-

---

[39]) Selbstverständlich spielt auch die Elastizität des Angebots eine Rolle, denn die von einer Steuer betroffenen Organisationen werden die Last umso leichter weiter wälzen, je leichter sie als Anbietende auf dem Markt das Angebot vermindern oder ganz zurückziehen können. (In diesem Zusammenhang sind besonders die Kontingentierungskartelle zu nennen.)

[40]) Es sei an dieser Stelle darauf aufmerksam gemacht, daß es sich hier um wirtschaftliche Monopole handelt, die von den sog. rechtlichen Monopolen scharf zu scheiden sind, und welche in diesem Abschnitt auf S. 43 ebenfalls noch ihre Erwähnung finden werden.

schütztes Monopol ermöglicht, die Steuer meist gänzlich zu überwälzen, soweit sie vor der Sanktionierung den Optimalpreis nicht schon erzielt hatten, was der Regel nach nicht der Fall gewesen sein wird.

Da aber andauernde Monopolpreise die Gefahr einer allzu großen Belastung des Konsums herbeizuführen geeignet sind, so wird der Staat in solchen Fällen nicht umhin können, sich Einfluß auf die Preisfixierung vorzubehalten; ständige Einmischungen des Staats in die Politik der Organisationen sind unvermeidlich. In dieser absoluten Zwangssyndizierung (ohne Außenseiter) liegt aber der weitere Nachteil, daß damit eine Hemmung des Vorwärtsstrebens verbunden sein kann [41]), welche die auch schon bei den freiwillig gebildeten Kartellen vorhandenen Rückständigkeitstendenzen weit übertrifft. Damit soll nicht gesagt sein, daß die erzwungene oder freiwillige Verständigung nicht auch eine Reihe volkswirtschaftlicher Schäden ausmerzt. Aber die Hemmungen, die der Zusammenschluß in Kartellen mit sich bringt, und die sich trotz der heutzutage notwendigen Rationalisierungserfordernisse gerade in dem Mangel technischer und wirtschaftlicher Fortschritte äußern können, bleiben bestehen.

Von dem in der Einleitung niedergelegten Standpunkt aus gesehen, wird man daher niemals dem Steuerstaat einen Druck auf die Entwicklung im Sinne fortschreitender Syndizierung zugestehen dürfen, denn dazu liegt eine unzweifelhaft erwiesene gesamtwirtschaftliche Notwendigkeit, wie sie für ein aktives staatliches Eingreifen vorauszusetzen ist, nicht vor.

Im Gegenteil sehen wir diese Form industrieller Organisation, die vor und während des Kriegs ihren Höhepunkt hatte, schon nach Kriegsschluß gegenüber andern Überformen der Wirtschaft zurücktreten. Größere, wirtschaftlich einheitliche Gesamtunternehmen treten neben und an die Stelle der Kartelle und Syndikate, so daß, wie Beckerath auf S. 29 in „Kräfte, Ziele etc." hinweist, schon gesagt wurde, Deutschland sei aus dem Zeitalter der Kartellwirtschaft in das der Trustwirtschaft eingetreten.

---

[41]) Man vgl. hiezu Beckerath, „Zwangskartellierung usw", S. 75, der dazu folgendes sagt: „Zwangssyndikate, welche die einzelnen Unternehmen auf eine feste Rente setzen und dieselben jeder Selbstbestimmung in ihren Werke berauben, dennoch aber mit der Fortexistenz der einzelnen Unternehmungen nicht aufräumen, sind auf die Dauer ein Unding. Sobald man in der Beschränkung der Selbständigkeit der einzelnen bis zu diesem Grad fortschreitet, haben dieselben als Unternehmer keine Existenzberechtigung mehr. Es ist besser, im Wege der Bildung eines staatlich geleiteten Industriemonopolunternehmens einzelne dieser Funktionen abzunehmen."

II. Die Steuer und die Interessengemeinschaft.

Als treibende Kräfte der Konzentrationsbestrebungen der deutschen Industrie in der Nachkriegszeit sind wirtschaftliche Faktoren, insbesondere der durch die Inflation verdeckte Kapitalmangel der Produktionswirtschaft anzusehen; die Formen aber, in welche die Bewegung gedrängt wurde, und von denen wir als die eine die Interessengemeinschaft (I.G.), als die andere die effektenkapitalistische Verflechtung (s. Unterabschnitt „Schachtelgesellschaft") kennen lernen werden, wurden vor allem durch das Steuerrecht bestimmt.

Der Begriff der I.G. ist allerdings vieldeutig und nicht klar umrissen, und seine Grenzen sind verschieden weit gesteckt. So versteht Liefmann darunter lediglich vertragsmäßige Vereinbarungen zwischen 2 oder 3, selten mehr selbständigen Unternehmungen über Gewinnverteilung, während hingegen Gruntzel den Begriff viel weiter faßt, denn nach ihm ist eine I.G. eine Vereinigung von selbständigen Unternehmungen durch Vertrag, Aktienerwerb oder Aktientausch zur Erzielung einzelner Vorteile in der Produktion oder im Absatz.

Den folgenden Ausführungen sei der engere Begriff Liefmanns zugrunde gelegt, da der durch Aktienbeteiligung sich vollziehende Zusammenschluß in dem Kapitel „Schachtelgesellschaft" gesondert behandelt werden soll.

Unter I.G. sei also verstanden eine Vereinbarung, nach welcher mehrere Gesellschaften ihr Geschäft nach außen zwar selbständig führen, die Ergebnisse aber in gewissem Umfang vergemeinschaften. Diese „eigentliche" I.G. unterscheidet sich von den andern Wirtschaftsformen, die in das Gebiet der Beteiligungen bis zur fusionsähnlichen Zusammenfassung hereinspielen dadurch, daß bei ihnen keine gegenseitige effektenkapitalistische Beteiligung vorgenommen ist, sondern die verbundenen Unternehmungen auf andere Weise die erhöhten Geschäftsergebnisse zu erreichen suchen.

Die Bildung dieser I.G. hat nach 1920 eine stark erhöhte Bedeutung erlangt, so daß die auf „Vertrag" beruhende Vereinigung mehrerer Unternehmen mit Zusammenwerfung der Geschäftsergebnisse geradezu als die charakteristische Form dieser Epoche bezeichnet werden kann.

Wenn nun auch die Gewinngemeinschaft (bei welcher das wesentliche Merkmal in der Zusammenlegung der Gewinne bei den einzelnen Mitgliedern besteht), die Grundform der I.G. ist, so läßt sich diese doch wieder im einzelnen auf die verschiedenste Art ausgestalten und variieren. (Dies darf, wie wir bei der steuerrechtlichen Behand-

lung erkennen werden, hier nicht übergangen werden)[42]). Die I.G. treten also, — eine Parallelerscheinung mit den Kartellen —, in einer Anzahl von Grundtypen mit mannigfachen Variationen auf, so daß man verschiedene Grade von I.G., angefangen von ganz losen bis zu ganz engen Zusammenschlüssen — welche beinahe der Fusion gleichgestellt werden können — unterscheiden kann. Von der Fusion trennt sie aber als schon rein äußerliches Merkmal (neben vielen wirtschaftlichen Unterschieden, auf die später näher einzugehen sein wird), das Beibehalten der rechtlichen Selbständigkeit jedes einzelnen der vereinigten Unternehmen. Damit verbunden ist die Möglichkeit der Weiterführung der Firma und die Erhaltung des mit ihr verknüpften Rufes, wozu noch als weiterer Vorzug hinzutritt, daß tüchtigen Leuten eine verhältnismäßig selbständige Stellung eingeräumt werden kann. Gewarnt werden muß aber davor, die I.G. im allgemeinen in Gegensatz zur Fusion hinsichtlich ihrer volkswirtschaftlichen Produktivität zu bringen, denn obgleich es richtig ist, daß die normale I.G. nicht die Idealform für die Durchführung von Rationalisierungsmaßnahmen schärferer Art ist, so haben doch beim Abschluß mancher I.G.-Verträge Rationalisierungsrücksichten häufig mitgesprochen.

Damit wäre einer der wirtschaftlichen Faktoren, die, wie ja gleich eingangs erwähnt wurde, neben den steuerlichen Gesichtspunkten bei der Bildung von I.G. mitgewirkt haben, erwähnt. Als weitere ökonomische Tatsachen, die hereinspielten, sind hier besonders zu nennen, die sich aus der damaligen Geldinflation ergebende Notwendigkeit der Vornahme von Kapitalerhöhungen, der verworrene und unübersichtliche Zustand am Markt, welche ein einheitliches Vorgehen nahelegten. Dazu trat noch die nicht ganz unbegründete Besorgnis vor einer zu weitgehenden Zusammenballung und Bürokratisierung der Unternehmen, die neben persönlichen Gesichtspunkten für die Aufrechterhaltung der einzelnen Firmen, wie sie die I.G. ermöglicht, sprach. (Da es nicht unsere Aufgabe sein kann auf diese wirtschaftlichen Ursachen näher einzugehen, sondern bei der Erwähnung derselben lediglich gezeigt werden sollte, daß nicht nur das für uns im Mittelpunkt des Interesses stehende steuerliche Moment für die Bildung von I.G. von Bedeutung war, sei hier auf einen Aufsatz von Fr. Beckmann in Schmollers Jahrbuch, Bd. 48 verwiesen, der

---

[42]) Eines der Beispiele dieser mannigfachen Ausgestaltungen bildet die sog. Betriebsgemeinschaft (2. Form der eigentlichen I.G.), bei welcher die einzelnen Betriebe einer einheitlichen Verwaltung unterstellt werden, bzw. diese Verwaltung einem Firmenmitglied übergeben wird. Auch hier bleiben zwar die einzelnen Unternehmungen nach außen (rechtlich) selbständig, die Verkettung der einzelnen Mitglieder untereinander in solchen Gewinn- und Betriebsgemeinschaften ist jedoch oft schon derart eng, daß man von einer Vorstufe der Vertrustung sprechen kann, insbesondere wenn die Bindung der Unternehmer weiterhin durch Effektenaustausch eine Verstärkung erfährt.

unter dem Titel „I.G. und gemischtes Unternehmen", sehr eingehend die ökonomischen Grundlagen der I.G. behandelt. Auch Ernst Emmel räumt in seiner Dissertation „I.G. und Kontrollgesellschaften" denselben einen großen, wenn nicht ausschlaggebenden Einfluß ein.)

Die Bedeutung der I.G. für das Wirtschaftsleben Deutschlands in der damaligen Zeit erforderte aus diesem Grunde eine eigene wirtschaftliche und steuerpolitische Einstellung von Seiten des Staates. Diese kam nun auch sehr deutlich zum Ausdruck in dem Gutachten des Vorläufigen Reichswirtschaftsrats gelegentlich der Beratung über die Steuergesetzentwürfe im Jahre 1921, wo in dem Bericht über die Beratung zum Entwurf eines Kapitalverkehrsteuergesetzes folgende Ausführungen gemacht wurden:

„Hinsichtlich der I.G. steht der Ausschuß einmütig auf dem Standpunkt, daß eine Besteuerung unbedingt zu vermeiden ist. Die I.G. sind für die Förderung des Wirtschaftslebens von großer Bedeutung. Sie sind ein dem deutschen Wirtschaftsleben eigentümliches Gebilde, das die Vorteile des amerikanischen Trustsystems ohne seine Nachteile bringt. Sie ermöglichen eine planmäßige Wirtschaft innerhalb großer Wirtschaftsgebiete, das im Interesse der Sparsamkeit und höchsten Produktivität nicht genug gefördert werden kann, ohne jedoch das individuelle Eigenleben der Einzelunternehmer, insbesondere den gesunden Wettbewerb untereinander zu zerstören. Eine Besteuerung dieser vom Standpunkte des Wirtschaftslebens als Idealgebilde zu bezeichnenden Zusammenschlüsse müßte also in hohem Grade wirtschaftsfeindlich sein."

(Wie sehr sich die Ansicht der maßgebenden Stellen gegenüber den I.G. gewandelt hat, zeigt die später unter dem Abschnitt „Fusion" zu behandelnde Begründung zum Steuermilderungsgesetz, welches das Aufgehen vieler I.G. in Fusionen begünstigte.)

Wenn wir nun den Fragen der Steuergesetzgebung gegenüber den Interessengemeinschaften (I.G.) eine eingehendere Betrachtung widmen, so haben wir auch hier, wie bei den Kartellen, von der Rechtsform auszugehen. Es liegt bei diesen Formen eine weitgehende Parallelität mit den Kartellen vor. Auch die Rechtsform der I.G. ist meist die der Gesellschaft bürgerlichen Rechts [43]). Neben dieser Einheitsgesellschaft besteht bei den I.G. eine Verwandtschaft mit den Kartellen (Syndikaten) insofern, als auch bei ihnen die Rechtsform der Doppelgesellschaft vorkommt. Diese Doppelgesellschaft besteht sowohl

---

[43]) Bei der Feststellung der Rechtsform einer I.G. haben wir von dem Begriff der I.G. „als einer vertraglichen Vereinigung mehrerer rechtlich selbständiger gewerblicher Unternehmen zur Bildung einer Gewinngemeinschaft auszugehen. Diese ist fast stets Innengesellschaft, bei der in den meisten Fällen ein Gesellschaftsvermögen nicht zur Bildung gelangt. In der Gewinngemeinschaft liegt der nach § 705 BGB. erforderliche gemeinsame Zweck . . . Nach außen tritt die Gesellschaft nicht hervor, nur nach innen wirkt sich die erstrebte Teilung des Risikos und des Ertrags wirtschaftlich in der Gewinngemeinschaft aus." (Helmut Geiß, Privatwirtschaftl. Organisation usw., S. 151.) Deshalb ist die Rechtsform der I.G. regelmäßig die Gesellschaft bürgerl. Rechts.

aus der Gesellschaft bürgerl. Rechts als aus einer Organgesellschaft, wobei letztere, — nach außenhin selbständig, im übrigen aber vollständig abhängig von der Gesellschaft bürgerl. Rechts —, wie beim Kartell meist in die Form einer G.m.b.H. oder A.G. gekleidet ist.

Bei der steuerlichen Behandlung der I.G. hat man nun zu beachten, daß bei ihr 2 Fälle des Gewinn- bzw. Verlustausgleiches möglich sind, (vgl. hiezu und zu den folgenden Ausführungen insbesondere Dr. Kurt Runge, „Die I.G. im Steuerrecht" in Mitteilungen der Steuerst. des Reichsverb. d. Deutschen Industrie, August 1928). Die erste Möglichkeit besteht darin, daß der bei den einzelnen Verbandsunternehmen sich ergebende Gewinn bzw. Verlust zusammengezählt bzw. gegeneinander aufgerechnet wird, und dann die Gesamtsumme des Gewinns oder Verlusts gemäß dem im Vertrag festgesetzten Schlüssel den einzelnen Mitgliedern gut- bzw. zur Last geschrieben wird. Die Errichtung einer besonderen Dach- oder Spitzengesellschaft, welche diese Clearingfunktion übernimmt, stellt den 2. Fall dar, mittels welcher die Aufgaben einer I.G. durchgeführt werden. Diese Spitzengesellschaft hat somit den von den Überschußgesellschaften erzielten und von denselben an sie abgelieferten Reingewinn entgegenzunehmen und hierauf an die Verbandsmitglieder mit Unterbilanz abzuführen bzw. unter die einzelnen Unternehmen zu verteilen.

Im Hinblick auf die einzelnen Steuerarten gilt nun für die I.G. dabei folgendes:

Hinsichtlich der Kosten bei der Entstehung der I.G., welche vor Eingehung eines Zusammenschlusses immer sehr zu beachten sind, kämen hier an und für sich §§ 2 ff. Kap.Verk.St.G. in Betracht. Da bei Eingehung einer I.G. ein Gesellschaftsvermögen in der Regel nicht gebildet wird, so kommt demnach § 2 a nicht zur Anwendung. Die Gründung von I.G. ist somit steuerfrei[44]), (vgl. hiezu die Übereinstimmung mit den Ausführungen des Reichswirtschaftsrats S. 73). Damit sind jedoch die Besorgnisse betr. den Kap.Verk.St. noch nicht behoben, denn nach § 6 Kap.V.St. unterliegen derselben freiwillige Zahlungen und Leistungen an eine inländische Gesellschaft, ... falls das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht, oder falls die Zahlungen und Leistungen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Dieser Paragraph hat in die-

[44]) Da die I.G. als solche regelmäßig eine Ges. bürg. Rechts ist, beträgt die Gesellschaftssteuer für ihre urkundliche Errichtung an sich 5 pro Mille, mindestens aber 10 Mark (§ 22 Kap.Verk.St.G.). In Betracht käme im allgemeinen lediglich der Mindestsatz, da die Ges. bürg. Rechts eigenes Vermögen, wie schon erwähnt nicht besitzt. Auf Grund der 2. Steuer-Notverordnung unterbleibt die Besteuerung aber bis auf weiteres. (Selbstverständlich ist dagegen bei Gründung einer G.m.b.H. als Spitzengesellschaft der I.G. die für Kapitalgesellschaften zu entrichtende Kap.Verk.St., gegenwärtig 4 % nach § 11 Kap.V.St.G. zu entrichten.)

sem Zusammenhang seine Bedeutung insofern, als aus ihm sowohl für die Zuschüsse als auch für die Subventionen eine Kapitalverkehrsteuerpflicht hergeleitet werden könnte.

Es ist dem aber entgegenzuhalten, daß die I.G. als Gesellschaft bürgerl. Rechts wirtschaftlich und steuerrechtlich eine Einheit darstellt. Dies kommt deutlich in einer Stellungnahme des Reichsfinanzhofs (RFH) in einem Urteil vom 13. 3. 1928 zum Ausdruck, in welchem es heißt: „Die Gemeinschaft des Gewinns und Verlusts bedeutet das gemeinschaftliche Zusammenwirken der Gesellschafter zur Erfüllung des gemeinschaftlichen Zwecks und kann nur als ganzes beurteilt werden. Wenn eine I.G. aus mehreren Gesellschaften besteht, und die eine Gesellschaft gleichzeitig Gesellschafterin der anderen ist, so ist die anteilige Übernahme des Verlusts nie eine einseitige Leistung dieses Gesellschafters, sondern das Ergebnis der Erfüllung des Gesellschaftszwecks der Gesellschaft bürgerl. Rechts. Sie fällt also nic unter § 6 b.

Ein gleich günstiges steuerliches Ergebnis besteht hinsichtlich der Körperschaftssteuer, denn auch von dieser ist die I.G. als solche, (also die Ges. bürg. Rechts) befreit, da die Vermögen der Gesellschafter selbständig bleiben und das Einkommen aus diesem Vermögen bei den einzelnen Unternehmungen selbst zu versteuern ist.

Der Körperschaftssteuer unterliegt jedoch die Spitzengesellschaft einer I.G., falls sie sich der Form einer G.m.b.H. oder A.G. bedient. Aber auch hier kommen lediglich die Einkünfte für die Besteuerung in Betracht, die die Spitzengesellschaft aus ihrem eigenen Vermögen zieht. Wie K. Runge in seinem oben erwähnten Aufsatz „Die I.G. im Steuerrecht" schon bemerkt, ist diese Dachgesellschaft hinsichtlich der bei ihr durchlaufenden Beträge, welche ihr von den Überschußgesellschaften zugeleitet werden, und welche sie, gemäß den Vertragsbestimmungen an die anderen, weniger rentablen Gesellschaften abzuführen hat, steuerfrei, da sie lediglich Organ der I.G. ist, die Steuerpflicht somit erst bei den einzelnen Mitgliedsgesellschaften entsteht.

Auch hinsichtlich der vermögensteuerlichen Behandlung kann die I.G. bevorzugt sein, falls ihre Dachgesellschaft (G.m.b.H.) bei den einzelnen Gesellschaften beteiligt ist. Diesen Fall wollen wir aber bei der eigentlichen I.G. außer acht lassen, da die Frage der Beteiligung eine eingehende Darstellung bei den „Schachtelgesellschaften" finden soll.

Wohl das wichtigste Problem einer steuerlichen Betrachtung der I.G. ist das der Umsatzbesteuerung. Voraussetzung aber einer solchen ist, daß eine Betriebsgemeinschaft und gemeinsame Verkaufstelle mit der eigentlichen I.G. vereinigt sind. Eine reichhaltige Literatur liegt hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Stellung der I.G. vor, wobei

insbesondere der schon oben bei der Besprechung der Kapitalverkehrsteuer erwähnte Gesichtspunkt, welcher seiner Betrachtung einen einheitlichen Organismus der I.G. (mit der damit oft zusammenhängenden Organtheorie) zugrunde legt, weitaus im Vordergrund des Interesses steht. Es gelten dabei im großen ganzen die gleichen Grundsätze wie bei der Umsatzbesteuerung der Kartelle. Wie bei letzteren (Kartelle) läßt sich auch bei den zu I.G. zusammengeschlossenen Unternehmen eine einheitliche Antwort auf die Frage, ob und inwieweit Umsatzsteuerpflicht vorliegt bei Lieferungen und Leistungen, die zwischen I.G. und Verbandsmitgliedern bzw. zwischen den einzelnen Verbandsmitgliedern allein getätigt werden, nicht geben. Die Art des Zusammenschlusses und die dabei zugrundeliegenden Abmachungen sind dafür entscheidend. Ausschlaggebend ist aber vor allem, ob die I.G. überhaupt ein selbständiges Unternehmen bildet. Eine Prüfung, ob eine selbständige Unternehmereigenschaft vorliegt, läßt sich vor allem auf der Grundlage der abgeschlossenen Interessenverträge vornehmen, wobei man dann oft zu dem Ergebnis gelangen wird, daß die Selbständigkeit fehlt. In diesen Fällen entfällt die Umsatzsteuerpflicht der I.G., da es ihr, wie auch verschiedene Entscheidungen des RFH. darlegen, an der steuerrechtlichen Selbständigkeit mangelt.

Anders liegt dagegen die Sache, wenn die Interessengemeinschaft sich einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Form bedient, so daß die I.G. nach außenhin hervortritt. Unter dieser Voraussetzung haben wir es mit einem selbständigen Unternehmen zu tun, das somit bei von ihm vorgenommenen Umsätzen der Steuerpflicht unterliegen kann. Ob in diesem Fall dann Steuerpflicht gegeben ist, das richtet sich nach dem Grad der Bindungen, wie sie bei den in der betr. I.G. zusammengeschlossenen Unternehmen bzw. zwischen letzteren und dem Verband bestehen (vgl. hiezu die Ausführungen von F. Moos in Vierteljahrsschrift für Steuer- und Finanzrecht, 1927).

Trotz rechtlicher und wirtschaftlicher Selbständigkeit, wie sie vielfach dem gemeinschaftlichen Organ (Geschäftsstelle) einer I.G. zukommt, ist diesem aber mitunter die Möglichkeit gegeben, durch Geltendmachung eines tatsächlich bestehenden Unterordnungsverhältnisses gegenüber einer Mehrheit von Unternehmen der Umsatzsteuerlast zu entgehen. Dieser Fall liegt insbesondere dann vor, wenn die in einer I.G. zusammengeschlossenen Unternehmen untereinander durch Vertrag derart verknüpft sind, daß widersprechende Weisungen und Maßnahmen der verschiedenen Beteiligten gegenüber dem gemeinschaftlichen Organ ausgeschlossen sind.

Von großer Bedeutung für das Wirtschaftsleben ist nun die Frage, ob ein Unterordnungsverhältnis des gemeinschaftlichen Organs gegenüber der aus den Mitgliedern gebildeten Gesellschaft

bürgerl. Rechts vorliegt vor allem bei den gemeinschaftlichen Verkaufstellen, wie solche meist von den in einer I.G. verbundenen Unternehmen zum Absatz ihrer Produkte eröffnet werden. Hier wird die Verkaufstelle regelmäßig nicht als den einzelnen zusammengeschlossenen Unternehmen untergeordnet, sondern als Angestellter der aus den verbundenen Unternehmen gebildeten Gesellschaft bürgerl. Rechts anzusehen sein. In diesem Fall sind nun nicht nur die durch die Verkaufsstelle zugunsten der einzelnen Unternehmen vermittelten Lieferungen an die Kunden umsatzsteuerpflichtig, sondern auch die Lieferungen der einzelnen Mitglieder an die gemeinschaftliche Verkaufsstelle unterliegen der Umsatzsteuerpflicht (R.F.H. Bd. 15, S. 136; Bd. 18, S. 147) [45]).

Diese Rechtsprechung des R.F.H., welche also die Steuerpflicht der inneren Umsätze von solchen Gesellschaften bejaht, die als gleichgestellte Mitglieder in einer I.G. vereinigt sind, hat zum Teil wenig befriedigt. Die Gegner, worunter insbesondere Geiler zu nennen ist (vgl. Steuer und Wirtschaft, Jahrg. 4, „Erwerbswirtschaftliche Zusammenschlüsse und Umsatzsteuer") [46]) fordern die Steuerfreiheit der inneren Umsätze auch für solche Betriebe mit selbständig formalrechtlicher Persönlichkeit, welche zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammengeschlossen sind. Hierbei sei es dann gleichgültig, ob der Zusammenschluß in der Form der Über- und Unterordnung oder in der Form der Gleichstellung erfolge, sofern nur die Verbindung so eng sei, daß man von einer wirtschaftlichen Einheit sprechen könne.

Abgesehen von dieser Regelung können wir jedoch feststellen (wenn wir einen Rückblick auf die Fragen der Steuergesetzgebung gegenüber den I.G. werfen), daß die steuerliche Stellung einer I.G., besonders wenn man hiermit die lange Zeit bestehende hohe Fusionsbelastung (s. S. 75) in Betracht zieht, eine relativ sehr bevorzugte ist. Im Vergleich zu der Belastung der Fusion stellen sich selbst nach dem Steuermilderungsgesetz, welches die Bildung derselben wesentlich begünstigte, die steuerlichen Kosten der I.G. auch heute noch bedeutend niedriger, wenngleich sich das Verhältnis zwischen den Gründungskosten dieser beiden Zusammenschlußformen stark zugunsten der Fusionen verschoben hat.

---

[45]) Vgl. hiezu auch die Ausführungen von Felix Moos (Viertelj. für Steuer- und Finanzrecht, 1927), der in einer ausführlichen Auseinandersetzung zu einem ähnlichen Ergebnis gelangt.

[46]) Geiler schreibt hierüber: „Die bisherige Rechtsprechung des RFH. mit ihrer ausschließlichen Abstellung der Umsatzsteuerfreiheit auf die Frage der Abhängigkeit der einen Wirtschaft von der anderen (s. Abschnitt „Schachtelgesellschaft", S. 72 reicht zur Lösung des Problems nicht aus, weil diese, im einzelnen viele Unklarheiten bestehen lassend, im Grunde zu einer wirtschaftlich nicht gerechtfertigten Bevorzugung der Beherrschungszusammenschlüsse vor den paritätischen Zusammenfassungen führt."

So gewichtig nun auch diese steuerlichen Vorzüge sind und zur Bildung von I.G. beigetragen haben mögen, so entscheidend sprechen dagegen die jetzigen wirtschaftlichen Verhältnisse, denn auch für ihre Beurteilung sind die jeweils verschieden gelagerten wirtschaftlichen Verhältnisse zu berücksichtigen. In dieser Hinsicht ist es nun von Wichtigkeit, daß die eigentliche I.G. nicht die Idealform für die Durchführung von Rationalisierungsmaßnahmen schärferer Art ist, wie sie etwa eine dauernde Stillegung von Fabriken darstellt. Die Verträge sind zwar langfristig abgeschlossen, aber § 723 BGB. bedroht jederzeit den Bestand der I.G. und rückt die Gefahr einer vorzeitigen Auflösung aus wichtigem Grunde stets in den Bereich der Möglichkeit, was dazu führt, daß jede technisch und wirtschaftlich notwendige Maßnahme dieser Art auf den Widerspruch der davon betroffenen Firmen stößt.

Die Ansicht von der Unzulänglichkeit der Rechtsform der I.G. hat sich dadurch in der volkswirtschaftlichen Literatur immer mehr ausgebreitet. So hat sich auch Liefmann im allgemeinen gegen die I.G. ausgesprochen, da er ebenfalls der Meinung ist, daß die I.G. nur eine unter besonderen Verhältnissen angewandte Organisationsform darstelle.

Über die Bedeutung der I.G. für die weitere Entwicklung der deutschen Industrie vgl. man die eingehenden Ausführungen von Beckmann, „I.G. und gemischtes Unternehmen“ (Schmollers Jahrb. 1924), wo derselbe die Aussichten der I.G. einer ausführlichen Würdigung unterzieht. Als Ergebnis glaubt er festhalten zu dürfen, daß die Schwächen, die das System der I.G. schon von Anfang ihrer Bildung an gehabt hat, welche aber damals durch die großen gemeinsamen Aufgaben der Nachkriegszeit überkompensiert wurden, sich inzwischen gesteigert haben, so daß die Tatsache ihres Rückgangs sich auch daraus, neben den oben angeführten steuerlichen Begünstigungsmaßnahmen der Fusionen, erklärt.

Auch die vor dem Enquete-Ausschuß ausgesprochenen Urteile führender deutscher Wirtschaftsmänner, kamen sämtliche zu einer Ablehnung dieser Überform, und begrüßten daher sehr das Steuermilderungsgesetz, das ihnen den Übergang von der I.G. zu der Fusion erleichterte (s. S. 81).

Allerdings sind auch wieder andere Stimmen laut geworden. So schreibt Flechtheim in „Strukturwandlungen der deutschen Wirtschaft“, 1928, Bd. I, S. 353 ff.: „Während sich früher die Rechtsform der I.G. großer Beliebtheit und Anerkennung erfreute, ist es heute Mode geworden, sie als verfehlt und überlebt abzulehnen ... Ich glaube (jedoch) nicht, daß die Rechtsform der I.G. schon als begraben anzusehen ist. Allerdings wird man ihr kritischer gegenübertreten müssen als es früher geschah. Man muß unterscheiden zwischen verti-

kaler und horizontaler Verbindung. Für die vertikale ist die I.G. nach meiner Ansicht auch heute noch geeigneter als die Fusion. Sehr ernste Gründe können gerade beim vertikalen Zusammenschluß für die Rechtsform der I.G. und gegen die Fusion sprechen."

III. Die Steuer und die Schachtelgesellschaft.

Die Interessengemeinschaft ist die eine Form der wirtschaftlichen Neuordnung, welche gegenüber der Vorkriegszeit mit ihrer überwiegenden Kartellierung und Syndizierung nach Kriegsschluß das Mittel zur Regelung der deutschen industriellen Verhältnisse wurde, das andere ist das starke Umsichgreifen großer Gesamtwirtschaften in Form sog. Schachtelgesellschaften, welche die ersteren (I.G.) immer mehr an Bedeutung übertrafen [47]).

Diese Schachtelgesellschaften (Sch.) verdanken ihre Entstehung solchen Gesellschaften, die zu einer Gründung von rechtlich selbstständigen Neu-Unternehmungen geschritten sind (die sog. Tochtergesellschaft), welch letztere dabei wirtschaftlich von der Gründergesellschaft abhängig blieben. Der andere Weg der Bildung solcher Schachtelgesellschaften ist der des Erwerbs fremder Beteiligungen, besonders solcher an Konkurrenzunternehmen mit dem Ziel der Einflußgewinnung zum Zwecke der Konkurrenzbeschränkung (sog. „Adoption" von Tochtergesellschaften). Beiden (Entstehungs)-Fällen ist gemeinsam, daß vermöge E f f e k t e n besitzes eine Verschachtelung der einen Gesellschaft in der andern durchgeführt wird. Somit besteht das Wesen der Schachtelgesellschaft darin, daß mehrere r e c h t l i c h selbständige Unternehmen zu einer gewissen w i r t s c h a f t l i c h e n Einheit auf Grund effektenmäßigen Besitzes zusammengefaßt sind. Trotz rechtlicher Selbständigkeit besteht somit solchenfalls eine Beschränkung (wenn nicht Unselbständigkeit) in der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Tätigkeit [48]).

Was nun die wirtschaftlichen Gründe betrifft, die zur Entstehung der Schachtelgesellschaften beigetragen haben [49]), so werden hier tech-

---

[47]) Beide, Interessengemeinschaft und Schachtelgesellschaft sind Unterformen des Konzerns, unter welch letzterem wir ein Gesamtunternehmen verstehen, das einer einheitlichen Verwaltung untersteht, wobei aber die aufgesogenen Teilunternehmungen ihre rechtliche Selbständigkeit bewahren.

[48]) Z o r n , D., definiert deshalb in „Zusammenhänge zwischen Steuern und Betriebswirtschaft", S. 45 die Schachtelgesellschaft als eine Mehrheit von Unternehmungen, die auf Grund dinglicher Rechtsgeschäfte vermögensrechtlich zusammengeschlossen sind und von einer Zentralgewalt nach verwaltungs- und wirtschaftsmäßigen Gesichtspunkten einheitlich geleitet werden.

[49]) Um den Anteil der Steuerpolitik bei der Bildung der Schachtelgesellschaften auch hier abwägen zu können, wird auf die wirtschaftlichen Fak-

nische Faktoren (Ausbeutung von Patenten und Anwendung neuer Produktionsverfahren, welche man Untergesellschaften mit eigener Rechtsform überläßt, um das Risiko von vornherein auf die Stammeinlage zu begrenzen, oder um den Geschäftsbetrieb des neuen Unternehmens gänzlich von dem der Muttergesellschaft zu trennen), und organisatorische Gesichtspunkte (Gründung einer besonderen Gesellschaft, etwa einer A.G. zum Zwecke einer klaren Arbeitsteilung und zur Abgrenzung der Verantwortung) für das Prinzip der Verschachtelung geltend gemacht. Hinzu kommen Rücksichten persönlicher Natur gegenüber den früheren Inhabern, auch wünscht man altbekannte Firmen der Kundschaft halber aufrecht zu erhalten. Bei der Abneigung weitester Kreise gegen Monopole wird durch die Erhaltung der Rechtsform, wodurch die einzelnen Unternehmen der Schachtelgesellschaft als bodenständiges Glied des heimischen Wirtschaftslebens erscheinen, diesen Empfindungen Rechnung getragen. Zu diesen Ursachen mehr technischer und organisatorischer Art treten kapitalwirtschaftliche Gründe. Kapitalbedarf und Kapitalüberfluß begünstigen neben der Fusion vor allem den Zusammenschluß in Form von Beteiligungen (Schachtelgesellschaften) [50]). Diese Gründe kapitalwirtschaftlicher Art haben besonders nach Kriegsende zur Bildung von Schachtelgesellschaften beigetragen. Hierüber ist in den Ausführungen des Statistischen Reichsamts (s. Drucksachen des Reichstags 1927) „Über Konzerne, Interessengemeinschaften und ähnliche Zusammenschlüsse im Deutschen Reich" folgendes zu lesen: „Der Wunsch zur schnellen Verwertung dieser Kapitalien (solche wurden den Industrien durch den Verlust ihrer Werte in Elsaß-Lothringen vom Reich gewährt) verstärkte die Tendenz der Technik zum vertikalen Aufbau, und die billigen Inflationskredite erleichterten den Erwerb neuer Anlagen."

Mit dieser Ausführung der wirtschaftlichen Faktoren, die die Schachtelbildung beeinflussen können und auch beeinflußt haben, mag es sein Bewenden haben. In welchem Grade aber diese wirtschaftlichen Erwägungen durch das Mittel der Steuerpolitik zurückgedrängt wurden, wird sich bei den steuerlichen Betrachtungen zeigen.

Steuerlich taucht der Begriff der Schachtelgesellschaft in den verschiedensten Zusammenhängen auf [51]). Schon Haußmann

---

toren kurz eingegangen. Eine ausführliche Behandlung würde aus dem Rahmen dieser überwiegend finanzwissenschaftlichen Untersuchung herausfallen, ganz abgesehen davon, daß hierüber eine reichhaltige Literatur vorliegt.

[50]) Es sei hier nur auf den Nachteil hingewiesen, der kleineren Unternehmungen gegenüber großen Kapitalgesellschaften in Zeiten von Geldmangel innewohnt, welcher sie, aus Gründen der Aufrechterhaltung der Existenz, zum Zusammenschluß zwingt.

[51]) Während bei der steuerlichen Behandlung der Kartelle und Interessengemeinschaften von deren Rechtsform ausgegangen wurde, kann bei der Schachtelgesellschaft ebensowenig von einer Rechtsform gesprochen

(Tochtergesellschaft, S. 69) schiebt 2 Fragenkomplexe, die dabei eine Rolle spielen, in den Vordergrund. Die Sonderbehandlung der Verschachtelung und die mit dem Problem der Gewinnzerlegung von Mutter- und Tochtergesellschaft zusammenhängende (schon früher gestreifte, jetzt eingehender zu behandelnde) Organtheorie.

Was zunächst die Verschachtelung anbetrifft, so ist man bei der Einführung des sog. steuerlichen Schachtelprivilegs von der Erwägung ausgegangen, daß der Besteuerung der Schachtelgesellschaften eine Doppelbesteuerung zugrunde liegt. (Diese Doppelbesteuerung kann sogar, je nach dem Grad der Verschachtelung, so bei dem Fall einer Mutter-, Tochter- und Enkelgesellschaft etc. zu einer noch viel öfters stattfindenden steuerlichen Erfassung derselben Steuerquelle führen [52]). Da jedoch, — wie wir bei der Betrachtung der wirtschaftlichen Faktoren, die auf die Bildung einer Verschachtelung hinwirken, erkannten —, diese Organisationsform für das moderne Wirtschaftsleben von großer Bedeutung ist, durch eine ungeschwächte Doppelbesteuerung aber ihre Entstehung und ihre Entwicklung infolge der dadurch herbeigeführten Benachteiligung andern Steuerträgern gegenüber verbaut wäre, so ist es nicht mehr als billig, wenn eine volle Besteuerung dieser ineinander verschachtelten Unternehmen vermieden wird.

Dieselben Gedankengänge haben bei den von dem Gesetzgeber in dieser Richtung angestellten Erwägungen eine Rolle gespielt, die bei ihm früher bei der Frage der Besteuerung einer juristischen Person und ihrer Anteilsbesitzer sich eingestellt hatten. Es fragt sich nun lediglich, ob die rechtlichen und wirtschaftlichen Gründe, die den Ausschlag für eine steuerliche Erfassung sowohl der juristischen Person als auch ihrer Anteilsbesitzer gegeben haben, ohne weiteres bei den Zusammenschlüssen in Form der Schachtelgesellschaften vorhanden sind [53]). Lassen sich die wirtschaftlichen und rechtlichen Argumente, die für eine steuerliche Belastung sowohl der juristischen Personen wie ihrer Anteilseigner sprechen (s. Entwurf zum Körp.St.G. von 1920, Drucksachen der Nationalversammlung Nr. 1976), ohne weiteres auf die Verbindung der Schachtelgesellschaften übertragen?

---

werden wie beim Trust, beide sind keine Rechtsformen. Die Schachtelges. tritt nach außen entweder in der Form auf, in der die Gründergesellschaft besteht (A.G., G.m.b.H.), oder in der Form einer Organgesellschaft, der die Vertretung der Schachtelunternehmung nach außen satzungsgemäß obliegt (ebenfalls meist A.G oder G.m.b.H.).

[52]) Nicht nur der Gewinn, der bei der Untergesellschaft von der Steuer erfaßt wird und alsdann bei der Obergesellschaft nochmals der Besteuerung unterliegt, ist Gegenstand mehrfacher Belastung, sondern auch das der Untergesellschaft gehörende Vermögen, da der Wert des Beteiligungsrechts auch bei der Obergesellschaft von der Vermögensteuer getroffen wird.

[53]) Über diese Frage hat sich eingehend Battenfeld, „Die industrielle Schachtelgesellschaft usw. auf S. 35—42 ausgelassen.

Zunächst könnte man eine Parallele vorliegen sehen, denn an die Stelle der physischen Personen (Anteilseigner) ist lediglich eine Erwerbsgesellschaft (Muttergesellschaft, Oberges.) getreten, welcher auf Grund ihres Effektenbesitzes die Gewinne der Untergesellschaften zufließen. Sieht man aber näher hin, so ergeben sich doch wesentliche Unterschiede, die zu einer andern Behandlung der Schachtelgesellschaft führen können. Da ist insbesondere zu nennen der bedeutend engere Zusammenhang zwischen Ober- und Untergesellschaft, denn während die meisten Anteilseigner zu ihrer Gesellschaft nur in einem losen Verhältnis stehen, haben die bei der Muttergesellschaft ruhenden Effekten der Tochterunternehmen den Zweck, möglichst lange (oft dauernd) bei ihr zu verbleiben. Die engere Verbundenheit äußert sich besonders, wie schon eingangs betont, in der Regelung der Geschäfte der Tochterunternehmen durch Organe der beherrschenden Gesellschaft, letztere ist der eigentliche Unternehmer. Das Verhältnis zwischen Ober- und Untergesellschaft ist demnach immerhin ein wesentlich anderes als das zwischen Erwerbsgesellschaft und Anteilsbesitzer.

Andererseits läßt sich aber wieder eine volle Übereinstimmung zwischen Schachtelgesellschaften, und juristischen Personen und physischer Anteilseigner insofern nachweisen, als auch bei der Muttergesellschaft gegenüber der Untergesellschaft eine Haftungsbeschränkung vorliegt, da sie von den Gläubigern der Untergesellschaft nur insofern in Anspruch genommen werden kann, als sie Vermögen in das Tochterunternehmen investiert hat.

Letzterer Grund zusammen mit den aus der Verschachtelung entingenden Vorteilen und der dadurch gestiegenen Leistungsfähigkeit mögen auch die Ursache gewesen sein, daß vor dem Kriege eine Berücksichtigung der wirtschaftlichen Zusammenhänge bei der Schachtelgesellschaft nicht vorhanden war, und daß die Steuergesetzgebung jede rechtlich selbständige Unternehmung für sich besteuerte[54]). Die Obergesellschaften wie die Untergesellschaften wurden hienach steuerlich als rechtlich selbständige Personen behandelt, unterlagen also wie die juristischen Personen und deren Anteilsbesitzer jeweils der steuerlichen Belastung. (Es handelt sich hier, soweit man von einer Doppelbesteuerung spricht, lediglich um eine wirtschaftliche, nicht aber um eine rechtliche Doppelbesteuerung. Vgl. von Pistorius, Unser Steuerrecht, Bd. I, S. 67).

---

[54]) Vgl. hiezu die RFH.-Entscheidung v. 10./11. 1921, welcher ähnliche Gedanken zugrunde liegen. Es heißt dort: „Jemand, der aus irgendwelchen Gründen, insbesondere zur Ausnutzung und Verbesserung seines Vermögens, zwischen sich und den Verkehr eine neue selbständige Rechtsperson einschiebt, die er mit Vermögen ausstattet, oder das Weiterbestehen einer solchen, von ihm wirtschaftlich aufgesogenen Rechtsperson zuläßt, muß auch steuerrechtlich die aus dieser Organisation entspringenden nachteiligen Folgen tragen, wie ihm andererseits auch die steuerrechtlichen Vorteile zugute kommen."

Aber schon zu jenen Zeiten (vor dem Krieg), als sich die Steuersätze noch auf bescheidener Höhe hielten, wandten sich die Schachtelgesellschaften gegen diese steuerliche Doppelbelastung und es gelang ihnen, wenn auch oft nur in geringem Ausmaß, eine Erleichterung der Steuerlast mit Hilfe bilanzpolitischer Manöver herbeizuführen. Niedrighaltung der Gewinne bei den Untergesellschaften war das Mittel, mit dem man der steuerlichen Gewinnerfassung (sowohl bei der Untergesellschaft als auch bei der Muttergesellschaft) entgegentrat. Hiezu gab es verschiedene Wege. Durch Übernahme des Verkaufs der bei einer Untergesellschaft von Kunden bestellten (bestellten) Fabrikate durch die Muttergesellschaft — wobei den Untergesellschaften von Seiten der Muttergesellschaft ein geringerer Preis vergütet wurde als die Kunden angerechnet bekamen —, gelang es, eine nur einmalige Besteuerung eines Teils des Gewinns zu erzielen, da derselbe ja infolge dieser Machination nur auf dem Warenkonto der Muttergesellschaft erschien. Verstärkt wurde dieses Ergebnis durch weitere Beschneidung der Gewinne der Untergesellschaften für zugunsten der Muttergesellschaft angerechnete Umsatzprovisionen, Regiekosten etc. Beim vertikal aufgebauten Schachtelunternehmen gelang es der Muttergesellschaft durch ihre Einschaltung in den Verrechnungsverkehr, eine Gewinnschmälerung der Untergesellschaften in der Form vorzunehmen, daß sie (die Mutterges.) den Rohstoff liefernden Untergesellschaften lediglich einen Preis zahlte, der deren Produktionskosten deckte und, um die Sache nach außen nicht zu auffällig erscheinen zu lassen, ihnen noch einen kleinen Gewinn ließ, während sie den weiterverarbeitenden Werken die Lieferungen zum vollen Tagespreis berechnete. Der Zwischengewinn erschien dann nur in der Bilanz der Muttergesellschaft, er war deshalb nur einmal bei ihr zu versteuern [55]).

Von Bedeutung für die Bilanzpolitik der Muttergesellschaft war es ferner, daß bei einigen Staaten vor dem Kriege auch bei der Gewerbesteuer der Schuldenabzug ganz oder teilweise zulässig war (so in Bayern, nicht dagegen in Württemberg); mittels Kreditgewährung von Seiten der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaften konn-

---

[55]) Schon damals gilt, was Beckerath in „Kräfte, Ziele und Gestaltungen usw." auf S. 82 über die heutigen Zustände in einer Schachtelgesellschaft (Konzern) wie folgt beschrieben hat: „Ihre wirtschaftliche Macht, ihr politischer Einfluß und ihr für den Außenstehenden schwer zu durchschauender komplizierter Aufbau, besonders ihr vertikaler Zusammenhang, gab ihnen einen gewissen Schutz gegen die gewinnschädigenden Eingriffe der öffentlichen Preisregulierung. Aus den gleichen Gründen vermochten sie auch innerhalb des gesetzlichen Rahmens sich mit der Steuerbehörde besser abzufinden als manches kleine, namentlich manches Personalunternehmen, bei dem Vermögensstand und Gewinn offen lagen und die hohen Steuern in vollem Maße zur Auswirkung kamen. Nach dem Urteil hervorragender Praktiker haben bisweilen diese steuerlichen Vorteile der Konzerne sogar zu Konzernbildungen geführt, die kaufmännisch-technisch nicht gerechtfertigt waren."

ten sich somit letztere in den Genuß dieser Vergünstigung setzen, wozu als weiterer Vorteil kam, daß durch die an die Muttergesellschaft zu zahlenden Darlehenszinsen das zu versteuernde Einkommen der Tochtergesellschaften weiter herabgemindert wurde. (Die Steuerbehörden begegneten jedoch dieser Maßnahme oft dadurch, daß sie diese Darlehensschuld nicht als Betriebsschuld, sondern als Investition bezeichneten, wodurch die ganze Vorkehrung hinfällig wurde).

Auch hier ist es wieder Beckerath, bei dem wir ein ähnliches Ergebnis vorliegen finden: „Vorher hatte die Gewinnbildung bei den größeren Konzernen zu einer starken Kapitalanhäufung geführt, die zur Verwertung übermäßiger Mittel in andern Unternehmungen der eigenen oder, wenn dies nicht angängig, auch in fremden Industrien drängte ... Hier begegnen sich die Interessen des Kapitalstarken, der seinen Gewinn aus steuerpolitischen und sozialpolitischen Gründen nicht zeigen will, und dadurch produktive Anlagen in fremden Werken bei sofortiger Abschreibung eines großen Teils des Kaufpreises verstecken kann, mit den Interessen des Kapitalschwachen, der die Mittel seines Unternehmens verstärkt." An anderer Stelle (S. 77) heißt es wieder: „Das bei der Zusammenfassung Kapital gebende Unternehmen vermeidet große Ausschüttungen, welche mit Rücksicht auf die Arbeiterschaft und aus steuerlichen Gründen ihm unerwünscht sein können."

Trotz dieser nicht immer einwandfreien geschäftspolitischen Maßnahmen [56]) der Obergesellschaft, welche dadurch der Last der Doppelbesteuerung zu begegnen suchte, blieb die Schachtelgesellschaft doch eine überaus kostspielige Konstruktion und wurde es mit der Erhöhung der Steuersätze immer mehr.

Als daher während des Krieges nicht nur eine Steigerung der bestehenden Steuern eintrat, sondern dazu eine weitere Belastung durch Einführung des Warenumsatzstempels (Gesetz über einen Warenumsatzstempel vom 26. 6. 1916) [57]) mit dem zwar noch niederen Satz von 0,1 % kam, mehrten sich die Stimmen aus Aktionärskreisen, die sich für eine Umorganisierung des kostspieligen Schachtelaufbaues einsetzten.

Auch Findeisen weist in seinem Buch: „Die Unternehmungsform als Rentabilitätsfaktor", S. 161 auf diesen Zusammenhang hin, indem er schreibt: „Die Beteiligung an andern Unternehmungen erfolgt auch zur Ausübung finanzieller Absichten, um Vermögensbestandteile aus der einen Unternehmung vielleicht dem Konto der andern Gesellschaft zuzuschreiben. Ein zu hoher Gewinn der einen Gesellschaft wird bei einer andern Gesellschaft vielleicht aus steuerlichen Gründen in Erscheinung gebracht."

[56]) Diesen Machinationen, welche auch heute noch oft durchgeführt werden, begegnet der Staat mit Hilfe der Organtheorie, deren Wesen und Wirkungen auf S. 69 ff. ihre Darstellung finden soll.

[57]) Hinsichtlich der rechtlichen und wirtschaftlichen Auswirkungen des Warenumsatzstempelgesetzes s. S. 82 ff.

Der Gesetzgeber, dem diese Bewegung nicht unbekannt geblieben war, fügte daher — als ihn die Finanzlage im Jahre 1918 dazu nötigte, die Umsatzsteuer auf 0,5% zu erhöhen (und damit die Gefahr eines Übergangs von der Schachtelgesellschaft zum Einheitsunternehmen größer wurde) — eine Bestimmung betr. Innenbesteuerung gemischter Betriebe im Einheitsunternehmen ein[58]), wonach Umsätze innerhalb des vertikal aufgebauten Einheitsunternehmens ebenfalls von der Umsatzsteuer getroffen werden sollten. Popitz weist in einem Aufsatz in der „Juristischen Wochenschrift", Bd. 48, S. 791 ff., nach, warum diese Bestimmung einen Fehlschlag zeitigen mußte.

Dieser Mißerfolg einer den Schachtelgesellschaften entgegenkommenden Gesetzesbestimmung konnte daher die Bestrebungen, welche auf eine Änderung der Gesellschaftsform hintendierten, um der riesigen Steuerlast zu entgehen, nicht unterdrücken, und als der Kriegsausgang neue Steuern und Steuererhöhungen in Aussicht stellte, schritt man zur Umwandlung. „Die Frage, ob sich die aus rein wirtschaftlichen Erwägungen erstrebte und erhaltene Form noch mit den daraus resultierenden steuerlichen Folgen vertrug, mußte verneint werden. Damit war die entscheidende Rolle für die Gestaltung der Wirtschaft in diesem Fall von natürlichen wirtschaftlichen Momenten auf das Steuerrecht übergegangen." (Battenfeld, H. Die industrielle Sch. etc., S. 93). Die Folgen, die solche steuerpolitische Maßnahmen nach sich ziehen können, finden auch ihre anschauliche Erörterung bei Fr. Haußmann im Bankarchiv 1924, „Konzernaufbau und Steuergesetzgebung", S. 165 ff. Er sagt dort: „Jede Politik aber, welche die Wirtschaftsgebilde zwingt, bestimmten Spezialgründen, insbesondere Steuergründen ihre Form anpassen zu müssen, ist ungesund. Dies hat die mehr oder weniger künstliche Konstruktion mancher Interessengemeinschaft gezeigt, soweit das Motiv gerade diese Form zu wählen auf steuerlichem Gebiet lag. Um so mehr gilt dies aber von einer Steuerpolitik, welche die größten Unternehmungen dazu zwang, aus rein steuerlichen Erwägungen heraus, ihre an sich berechtigte Wirtschaftsform künstlich umzustellen oder nach Surrogaten zu suchen, durch welche eine wirtschaftlich unbequeme Doppelbesteuerung vermieden wird"[59]).

Die neuere Organisationsform war nun die des Einheitsunternehmens, denn der Vorteil, der sich daraus für den zum wirtschaftlichen

[58]) Diese Bestimmung, die in § 7 UStG. vom 26. 7. 1918 ihren Niederschlag gefunden hatte, lautete: „Besteht ein Unternehmen aus mehreren verschiedenartigen Betrieben, von denen der eine in ihm hergestellte Gegenstände an den andern liefert, so ist diese Lieferung, wenn sie 100 000 Mk. jährlich übersteigt, umsatzsteuerpflichtig."

[59]) Vgl. hiezu auch die grundlegenden allgemeinen Ausführungen in der Einleitung dieser Arbeit, mit denen Haußmanns spezielle Ansicht hinsichtlich der Schachtelgesellschaft übereinstimmt.

und rechtlichen Einheitsunternehmen gewordenen Konzern ergab, lag in dem Wegfall der besonders drückend empfundenen Doppelbesteuerung, der er in der Schachtelform unterlegen hatte.

Aber auch in volkswirtschaftlicher Hinsicht war diese Umorganisation der Tochtergesellschaften in Zweigniederlassungen der Muttergesellschaft von großer Bedeutung. Wenngleich die Untergesellschaften bei der Schachtelform ihre Geschäfts- und Produktionspolitik innerhalb des ihnen durch die Muttergesellschaft gesetzten Rahmens zu führen haben, so ist damit die Handlungsfreiheit, und damit verbunden die Verantwortung der an der Spitze der Tochtergesellschaften stehenden kaufmännischen und technischen Leiter keineswegs aufgehoben, das Interesse an einer möglichst rationellen Produktion bleibt weiterhin bestehen. Weitere Vorzüge dieser dezentralistisch geleiteten Unternehmungen liegen in der Möglichkeit rascher Anpassung an die jeweils gegebene Marktlage, in der schnellen Ausnutzung günstiger Abschlußmöglichkeiten betr. Einkauf und Verkauf, und nicht zuletzt in der individuellen Behandlung der Wünsche und Bedürfnisse der Abnehmer.

Demgegenüber sind beim wirtschaftlichen und rechtlichen Einheitsunternehmen die Zweigniederlassungen zu bloßen Produktionsstätten herabgesunken, das Schwergewicht hat sich von der Niederlassung in das Hauptunternehmen verschoben, in der Zentrale allein fallen die technischen und kaufmännischen Entscheidungen. Damit droht die Gefahr der Bürokratisierung, wie sie an und für sich bei jedem Großbetrieb gegeben ist und der Mangel an Übersichtlichkeit. Dies alles, mit weiteren eventuell damit verbundenen unerwünschten Folgen (z. B. Vernichtung selbständiger Existenzen, Erschwerung von Aufstiegsmöglichkeiten etc.) machen es verständlich, wenn von vielen Seiten vor einer Überspannung der Konzentrationsbewegung, insbesondere wenn diese gar mittels der Steuergesetzgebung eine Förderung erfährt, eindringlich gewarnt wird [60]).

Dieser Zug zur Fusion, welcher damals, (also kurz nach Kriegsschluß) innerhalb den in der Schachtelform aufgebauten Organisationen um sich gegriffen hat, war jedoch von verhältnismäßig kurzer Dauer. Wieder waren es hauptsächlich steuerliche Gründe, welche die Gesellschaften teils in die alte Form der Verschachtelung hineinzwängten, teils aber auch zu neuen Formen des Zusammenschlusses (s. Interesseng.) Veranlassung gegeben haben.

Der außerordentlich große Anteil, welchen die steuerlichen Gesichtspunkte an dem Rückgang der Fusionsbildung hatten, findet seine

[60]) Vgl. hiezu den Unterabschnitt „Fusion", in welchem dargelegt wird, wie die volkswirtschaftliche Lage dazu zwingen kann, diese mit dem Einheitsunternehmen verbundenen Nachteile in Kauf zu nehmen, um aber dafür die großen Vorteile, die demselben innewohnen, einzutauschen.

Würdigung bei Friedländer in „Die Interessengemeinschaft als Rechtsform der Konzernbildung", 1921 wie folgt: „Die Gestaltung der neuen Steuergesetzgebung, (also um das Jahr 1920, wobei vor allem § 17 Körp.St.G. vom 30. 3. 1920 ins Auge gefaßt ist) die jede rechtliche Veränderung, also den Übergang von Eigentum, die Einbringung ganzer Unternehmungen etc. scharf erfaßt und die Geldentwertung nicht ausreichend berücksichtigt, erschwert den Zusammenschluß in außerordentlichem Maße [61]). Eine Fusion von Unternehmungen derartigen Umfangs erfordert an Stempeln und Steuern Beträge, die nicht mehr tragbar wären" [62]).

Während die Interessengemeinschaft der eine Ausweg ist, wirkt sich, wie schon gesagt, das Steuerrecht auf der andern Seite in einer Verstärkung effektenkapitalistischer Transaktionen, also in Neubildung und Ausdehnung der wirtschaftlichen Verschachtelung aus. Dies um so mehr, als die neue Steuergesetzgebung auch die aus älteren Steuergesetzen sich ergebenden nachteiligen Bestimmungen beseitigt hat. Den wirtschaftlichen Verhältnissen, welche oft einer zu starken Konzentration widersprachen, wurde durch Einführung des Schachtelprivilegs Rechnung getragen. (Zum ersten Mal wurde von der Regierung die konzentrationshemmende Wirkung des Schachtelprivilegs erkannt und durch Einfügung desselben in die ordentliche Steuergesetzgebung dem damals unerwünschten Übergang zum Filialsystem gesteuert.) [63]). Dieses Schachtelprivileg besagt allgemein, daß bei einer gewissen Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft der gleiche steuerliche Tatbestand (Gewinn, Vermögen) nur einmal erfaßt wird [64]).

---

[61]) Die steuerliche Belastung einer Fusion findet in dem betr. Unterabschnitt ihre eingehende Darstellung. In diesem Zusammenhang müssen aber diese Tatsachen schon gestreift werden, um die sich wieder vollziehende Umbildung von fusionierten Unternehmen in Interessengemeinschaften und Schachtelgesellschaften verständlicher zu machen.

[62]) Ein weiteres Hindernis, welches Gesellschaften von Fusionierungen abhielt, war neben der außerordentlichen Höhe der Steuern die Unklarheit über Interpretation und Tragweite der Fusionsteuer.

[63]) Denn trotzdem das Schachtelprivileg erstmalig schon in § 18 Kriegssteuer-Gesetz vom 21. 6. 1916 enthalten war, war jenes Gesetz ein außerordentliches, eine Notmaßnahme, welche lediglich für die damalige Zeit seine Geltung haben sollte. Erst in der Aufnahme dieser Gedanken in die ordentliche Steuergesetzgebung können wir ein Symptom sehen für den wachsenden Einfluß, den die Berücksichtigung rein wirtschaftlicher Vorgänge und Zusammenhänge auf die Gestaltung des Steuerrechts nimmt. Unter den zustimmenden Äußerungen, die dieser Schritt zur Folge hatte, verdient Fritz Haußmann („Tochtergesellschaft", S. 69), besondere Beachtung, da derselbe auch auf die damit zusammenhängenden gesamtwirtschaftlichen Folgen hingewiesen hat.

[64]) Die Bestimmungen hierüber waren sowohl im Körp.St.G. (§ 6, Ziffer 8) als auch im Kap.Ertr.St.G. § 16 enthalten (vgl. hiezu die Begründung zum Kap.Ertr.St.G.); desgl. ist das Privileg im Preuß. Gewerbesteuergesetz zu fin-

Im Gegensatz zu der schon erwähnten, später noch näher zu erörternden Organtheorie (s. S. 69 ff.), die auf die Selbst- bzw. Unselbständigkeit der Untergesellschaften abgestellt ist, kommt es beim Schachtelprivileg auf den Grad der Beteiligung an. Ohne Rücksicht auf die sonstigen Begleitumstände zieht der Besitz eines bestimmten Beteiligungsbetrags durch die Muttergesellschaft das Privileg nach sich.

Die oben wiedergegebene Erwägungen, die zur Aufnahme der Befreiungsvorschrift für die Schachtelgesellschaften geführt haben, vermochten es jedoch nicht, das Reichsfinanzministerium schon im darauf folgenden Jahr 1921 von einer Beseitigung der Bestimmung des § 6, 8 Körp.St.G., wie solche ein Abänderungsentwurf der Körperschaftsteuer vorsah, abzuhalten (vgl. Reichstagdrucksachen vom 25. 10. 1921, Nr. 2867). Zur Beseitigung des Finanzelends glaubte man neben einer Erhöhung der Körperschaftsteuer von 10 auf 30% an der in § 6, 8 gegebenen Befreiungsvorschrift für Schachtelgesellschaften nicht vorübergehen zu können. Zu diesen Gründen steuerlicher Natur gesellten sich aber, — im Gegensatz zu der Meinung von Krämer, (s. Mitteilungen der Steuerst. des Reichsverb. d. Deutschen Industrie, 1921, S. 309), welcher in der Beseitigung lediglich eine rein fiskalische Maßnahme sah, — noch wirtschaftliche Momente[65]).

Die Aufhebung sollte ein Entgegenkommen der Regierung gegenüber der Fertigindustrie darstellen, welch letztere in diesem Privileg eine Bedrohung ihrer Selbständigkeit und eine Förderung der Konzentrationsbewegung sah (vgl. Plutus vom 21. 2. 1921). Über die für die Aufhebung der Befreiung sprechenden weiteren Gedankengänge, gibt uns der Entwurf selbst Aufschluß, wo es heißt: „Die Gründung von Schachtelgesellschaften hat in den letzten Jahren einen Umfang angenommen, der Bedenken gegen eine steuerlich so weitgehende Begünstigung, wie sie im Körperschaftsteuergesetz und Kapitalertragsteuergesetz vorgesehen ist, erwecken muß. Die berechtigten wirtschaftlichen Interessen, die mit der Verschachtelung verfolgt werden können, sind nicht zu verkennen. Die Verschachtelung bedeutet aber die Möglichkeit einer gesteigerten Ausnutzung der vorhandenen wirt-

---

den, und nach Haußmann („Tochtergesellschaft", S. 94 ff.), auch auf die Vermögensteuer anwendbar.

§ 6, Ziffer 8 Körp.St.G. besagte: „Als steuerbares Einkommen gelten nicht bei Erwerbsgesellschaften, die nachweislich seit Beginn des der Veranlagung zugrunde gelegten Geschäftsjahres mindestens $^1/_5$ der gesamten Aktien, Kuxen, Anteile und Genußscheine einer andern Erwerbsgesellschaft besitzen, die hierauf entfallenen Gewinnanteile jeder Art."

[65]) Krämer schreibt dort folgendes: „Aus der Begründung (des Entwurfs) ist unschwer zu ersehen, daß die Beseitigung des § 6, Ziffer 8 Körp.-St.G. auch bei dem Verfasser des Entwurfs Bedenken verursacht hat, daß aber Gründe rein fiskalischer Art, leider nicht wirtschaftlicher Natur ausschlaggebend gewesen sind."

schaftlichen Kräfte, und damit im Grundsatz auch eine Steigerung der steuerlichen Leistungsfähigkeit der eng verbundenen Unternehmungen, die eine erhöhte Besteuerung rechtfertigt ..."

Diese Art Begründung zu dem Entwurf mußte sich eine scharfe Kritik gefallen lassen. In viel stärkerem Maße als das Schachtelprivileg, meint Battenfeld auf S. 138 seiner Dissertation, habe die unerträglich hohe Fusionsteuer, die Unternehmen in diese Organisationsform (Schachtelgesellschaft) hineingedrängt. Zugleich weist er im Verein mit Krämer auf das bei den Schachtelgesellschaften zwischen den Unternehmungen bestehende ständige Lieferverhältnis hin mit den daraus für das Reich resultierenden großen Einnahmen infolge dieser der Umsatzsteuer unterliegenden Vorgänge, welche bei Aufhebung des Privilegs durch die Flucht der verschachtelten Gesellschaften in das Einheitsunternehmen wegzufallen drohen (hins. der Frage der Umsatzbesteuerung von Schachtelges. s. S. 70).

Wenn die Begründung weiter von einer durch die Verschachtelung gesteigerten Ausnutzung der vorhandenen wirtschaftlichen Kräfte spricht, so bezeichnet Krämer auch diese Auffassung als irrig. Zunächst sei es unrichtig, die Verschachtelung stets als Mittel zur Erzielung größerer finanzieller Vorteile anzusehen, es sind im Gegenteil meist Gründe organisatorischer Art, die einer Verschachtelung das Wort reden (s. S. 52, wo auf die Bedeutung der wirtschaftlichen Faktoren hingewiesen wurde). Dann sei aber auch die (hauptsächlich aus obigen Sätzen gezogene) Schlußfolgerung unzutreffend, daß gerade die Schachtelgesellschaft eine erhöhte Besteuerung rechtfertige, weil durch sie erst die vorhandenen wirtschaftlichen Kräfte zu höchster Leistungsfähigkeit gebracht werden. Es kann dahingestellt bleiben, ob das immer der Fall ist, selbst wenn man es aber annehmen will, so übersieht die Begründung doch, daß alle aus der Verschachtelung etwa entspringenden geldlichen Vorteile der Besteuerung nicht entzogen, sondern im Gegenteil bei der Muttergesellschaft vollständig erfaßt werden.

Am schärfsten wendet sich aber Haußmann gegen den in der Begründung teilweise zum Durchbruch kommenden fiskalischen Standpunkt. Eine Doppelbesteuerung der Schachtelgesellschaften würde keineswegs etwa besonders hohe Erträge herauswirtschaften, da die betreffenden Wirtschaftskörper sich doch zwangsläufig auf die Filialform umstellen müßten, wodurch das finanzielle Mehrergebnis einer derartigen Doppelbesteuerung auf die Dauer gleich Null wäre. Dazu komme ein für das finanzielle Interesse an einem angemessenen Steuerertrag in Deutschland wie überhaupt für das innerdeutsche Wirtschaftsleben recht bedrohliches Moment, die ausländische Steuergesetzgebung, die oft weitgehende Vergünstigungen für Schach-

telgesellschaften vorsieht, welche Regelung die Gefahr der Umlegung der Industrie nach dem Ausland in sich birgt.

Diese Auffassung kam denn auch teilweise im Gutachten des Reparationsausschusses des Vorläufigen Reichswirtschaftsrats (Gutachten vom 15. 7. 1921, Anlagen zu den Reichstagdrucksachen Nr. 2867) zum Ausdruck, wo ausgeführt wird: „Der Ausschuß konnte der Streichung des § 6, 8 nicht zustimmen, weil er sich dadurch keinen Mehrertrag verspricht, wohl aber eine starke Beunruhigung und Störung der Unternehmungen befürchtet. Die Streichung der Ziffer 8 werde dazu führen, daß bei zahlreichen Gesellschaften diese Organisationsform geändert und die Bildung von Riesenunternehmen, die weder vom wirtschaftlichen noch sozialen Standpunkt aus gesehen begrüßenswert sind, begünstigt würde." Der Reichsrat schloß sich diesen Bedenken an, und der Reichstag hat dann die Befreiungsvorschrift für Schachtelgesellschaften in seitherigem Umfang bestätigt.

Die im Interesse der Förderung industrieller Konzentration zu begrüßende Bestimmung des Schachtelprivilegs wurde auch in das nach der Inflationsperiode ergangene Überleitungsgesetz vom 29. 5. 1925 übernommen, nachdem es vorübergehend in der 2. Steuernot-Verordnung gefehlt hatte [66]). Diese Aufrechterhaltung des Privilegs war allerdings mit einer Erhöhung der Beteiligungsquote von $^1/_5$ auf $^1/_4$ verbunden, da man erst bei dieser Quote von einer Beherrschung sprechen könne [67]).

---

[66]) Über die ungünstigen Auswirkungen der Aufhebung des Schachtelprivileges in diesem Zeitpunkt vgl. man Fr. Haußmann im Bankarchiv, 24. Jahrgang, Nr. 9, wo derselbe zu der Frage der Industriebelastung der Schachtelgesellschaften Stellung nimmt, dabei die schwierige Stellung der deutschen Delegierten bei den damaligen Verhandlungen in Paris beleuchtet, denen aber, da sie eine stärkere steuerliche Berücksichtigung der Schachtelgesellschaften hinsichtich der Industriebelastung wünschten, vom Gegner mit dem Hinweis auf die eigene deutsche Steuergesetzgebung entgegengetreten wurde.

[67]) Auch hiezu hat Haußmann im Bankarchiv wie folgt Stellung genommen: „Gegen diese mäßige Erhöhung des bisherigen Prozentsatzes von 20 % Anteilbesitz auf 25 % wird unter dem Gesichtspunkt nichts einzuwenden sein, daß das Schachtelprivileg nicht dazu dienen soll, reine Kapitalbeteiligungen von der Doppelbesteuerung auszuschließen, vielmehr in erster Linie die Doppelbesteuerung bei einer Verbindung solcher Unternehmungen durch Aktien oder Anteilsbesitz zu vermeiden, bei denen die eine auf die andere einen gewissen Einfluß auf die Geschäftsführung selbst ausübt. Diese Fälle werden allerdings auch schon bei einer 20prozentigen Beteiligung unter Umständen vorliegen können, in der Regel wird das materielle Interesse an der Geschäftsführung des Unternehmens selbst erst bei einer mehr als 25 % betragenden Beteiligung beginnen. Jedoch würde es sich keinesfalls rechtfertigen lassen, einen höheren Prozentsatz als $33^1/_3$ % für die Anwendung der Schachtelbestimmungen zur Voraussetzung zu nehmen, wenn man dem Gedanken der Milderung einer Doppelbesteuerung einigermaßen Rechnung tragen will."

Eine weitere Ausdehnung des Schachtelprivilegs mit starken Ermäßigungen, welche aber nur für eine vorübergehende Zeit Geltung besitzen soll — nämlich für Steuerschulden, die in der Zeit vom 1. 9. 1925 bis 31. 3. 1927 (inzwischen verlängert) entstehen —, brachte das sog. Steuermilderungsgesetz (Gesetz über Steuermilderung zur Erleichterung der Wirtschaftslage vom 31. 3. 1926 in Art. IV, § 15). Durch Gewährung steuerlicher Vergünstigungen sollen hier wirtschaftlich gebotene Zusammenschlüsse von gleichartigen oder wirtschaftlich zusammengehörigen Unternehmen gefördert werden. Diese Vorschrift stellt somit ebenfalls eine Maßnahme dar, welche den Bestrebungen, die deutsche Wirtschaft durch zweckmäßige Betriebszusammenschlüsse im Wege der Steuergesetzgebung zu rationalisieren, dienen soll.

Der Inhalt der Vorschrift ist in dem Kommentar von Evers „Zum Schachtelprivileg der Erwerbsgesellschaften und der Betriebe und Verwaltungen" auf Seite 475 folgendermaßen wiedergegeben: Ist die Tochtergesellschaft[68]) entweder neu gegründet oder hat sie ihr Kapital erhöht oder ohne Kapitalerhöhung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einen andern Betrieb übernommen, und haben die Steuerbehörden durch Bewilligung der in den §§ 9 und 10, 2 vorgesehenen Steuererleichterungen bezüglich der Gesellschaftsteuer, Grunderwerbsteuer und Wertzuwachssteuer anerkannt, daß es sich bei der Gründung oder Umgestaltung der Tochtergesellschaft um die Zusammenfassung gleichartiger oder wirtschaftlich zusammengehöriger Betriebe handelt[69]), so soll das Schachtelprivileg auf Antrag auch einer Muttergesellschaft zugestanden werden, die mindestens 35% ihres Vermögens[70]) in die

[68]) Diesen Ausdruck im Gesetz bemängelt Friedländer, Konzernrecht, S. 116 in der Weise, daß er auf die, für das erweiterte Schachtelprivileg vorausgesetzten Verhältnisse (Bildung eines Gemeinschaftswerks mit Bestehenbleiben der bisherigen Betriebsgesellschaften, die zu Beteiligungsgesellschaften werden), die Bezeichnung „Mutter- und Tochtergesellschaft" nicht für passend hält. Weder seien organisatorisch die Vereinigten Stahlwerke eine Tochtergesellschaft, noch seien die bisherigen Kontrollgesellschaften (Gelsenkirchen, Deutsch-Luxemburg, Phönix usw.) Muttergesellschaften in herkömmlichem Sinn.

[69]) Gleichartig sind solche Betriebe, die im wesentlichen denselben Betriebszweck verfolgen, z. B. mehrere Kohlenzechen, mehrere Brauereien usw. Wirtschaftlich zusammengehörige Betriebe sind dagegen solche, die sich als Entwicklungsstufe ein- und desselben Erzeugungsvorgangs im ganzen darstellen, und insoweit nach der technischen Seite der Erzeugung ineinandergreifen, wie z. B. Spinnerei und Weberei, Kohlenzechen und Hütten. Voraussetzung der Steuervergünstigung, (welche hier im Gegensatz zur eigentlichen Fusion nur auf Antrag gewährt werden kann) ist, daß die Zusammenfassung der Betriebe eine Förderung der Wirtschaftlichkeit auch vom Standpunkt der Gesamtwirtschaft aus gesehen verspricht, wenn also nach der Art des Zusammenschlusses die Erhöhung der Nutzwirkung der Anlagen erstrebt wird.

[70]) Friedländer hält den Satz von 35 % Anteilsbesitz des Gesamtvermögens der Muttergesellschaft für zu hoch. Im Interesse gleichmäßiger

Tochtergesellschaft eingebracht hat, ohne Rücksicht darauf, welche Beteiligungsquote sie dadurch am Kapital oder Vermögen der Tochtergesellschaft erreicht hat[71]). (Voraussetzung der Anwendung des Schachtelprivilegs ist dabei ferner, daß die Tochtergesellschaft eine inländische Erwerbsgesellschaft ist, denn an der steuerlichen Begünstigung des Zusammenschlusses von ausländischen Werken besteht kein deutsches Interesse.)

Das Schachtelprivileg tritt somit bei Erwerbsgesellschaften ohne Rücksicht darauf ein, ob die von § 11, 3 Körp.St.G. geforderte Beteiligungsquote von $^1/_4$ an der Tochtergesellscaft erreicht ist; diese Vorschrift geht parallel mit einer entsprechenden, für die Vermögensteuer eingeführten Milderungsvorschrift in Art. III § 14, 1.

Evers weist dann insbesondere auf die Möglichkeiten der Anwendung des Privilegs hin, die je nachdem § 11, 3 Körp.St.G. oder § 15 St.M.G. in Betracht kommen, ganz verschiedenartig aufgebaut sind. Nach § 11, 3 können an einer Tochtergesellschaft höchstens

---

Behandlung erscheint ihm diese Regelung unzureichend. Man sollte überlegen, ob nicht allgemein ein geringerer Prozentsatz dann genügt, wenn durch Konsortial- oder Interessengemeinschaftsvertrag eine dauernde Verbindung der Beteiligungen für längere Zeit gewährleistet ist.

[71]) Die Gründe, warum zu dieser Regelung, der Erweiterung des Schachtelprivilegs in der oben geschilderten Weise geschritten worden ist, und nicht eine Erleichterung lediglich durch Herabsetzung des Prozentsatzes der Beteiligung der Muttergesellschaft bei der Tochtergesellschaft etwa von ¼ auf $^1/_5$ bzw. $^1/_6$ vorgenommen wurde, werden in der Begründung zum Steuermilderungsgesetz aufgezeigt. Dort heißt es: „Es werden allerdings schon nach den geltenden Vorschriften des für die Vermögensteuer maßgebenden Reichsbewertungsgesetzes (§ 27) und des Körp.St.G. (§ 11,3) Gesellschaften mit ihren Beteiligungen an andern Unternehmungen dann nicht erfaßt, wenn ihre Beteiligung an dem Vermögen der Tochtergesellschaft mindestens 25 % beträgt. Darnach würde das Schachtelprivileg dann zur Anwendung kommen, wenn sich im höchsten Fall 4 Gesellschaften und zwar mit gleicher Beteiligungsquote an dem Vermögen einer neu gegründeten Gesellschaft beteiligen. Es würde aber stets dann, — zum mindesten für einen Teil der beteiligten Gesellschaften —, die Vergünstigung des Schachtelprivilegs entfallen, wenn mehr als 4 Gesellschaften ein derartiges Gemeinschaftswerk gründen würden. Gerade der Zusammenschluß einer größeren Anzahl von Gesellschaften erscheint aber vielfach wirtschaftlich geboten. Es muß also in den vorbezeichneten Fällen über das Schachtelprivileg hinausgegangen werden. Man könnte daran denken, für Zusammenschlüsse solcher Art das Schachtelprivileg in der Weise zu erweitern, daß die Beteiligungsquote an der Tochtergesellschaft geringer bemessen wird. Aber auch dieser Weg würde noch nicht zu einer befriedigenden Lösung führen. An den Zusammenlegungen werden vielfach neben größeren Gesellschaften auch kleinere leistungsschwächere Unternehmungen beteiligt sein. Diese würden, selbst wenn die für die Anwendung des Schachtelprivilegs erforderliche Beteiligungsquote von 25 % nicht unerheblich gesenkt würde, doch noch bei der Vergünstigung leer ausgehen, weil ihre Beteiligungsquote naturgemäß oft nur wenige Prozent betragen würde. Es darf also die Vergünstigung bei Zusammenschlüssen von gleichartigen oder wirtschaftlich zusammengehörigen Unternehmungen nicht auf die Höhe der Beteiligung an der Tochtergesellschaft abgestellt werden."

vier Muttergesellschaften in der begünstigten Weise beteiligt sein (vgl. Seite 65, Anmerkung), andererseits kann eine Muttergesellschaft bei beliebig vielen Tochtergesellschaften das Privileg genießen. Umgekehrt liegt es bei § 15 St.M.G. Hier können beliebig viele Muttergesellschaften das Privileg bei der gleichen Tochtergesellschaft haben, jede Muttergesellschaft kann aber höchstens an zwei Tochtergesellschaften in der begünstigten Beteiligungsform interessiert sein. Das alte Privileg ist eben ein solches für große Kapitalbeteiligungen, das neue eine Begünstigung von Betriebszusammenfassungen.

Will man den Ursachen, die zu dieser Erweiterung des Privilegs (also zu einer Begünstigung der Zusammenschlußbewegung) geführt haben, näher auf den Grund gehen, so kann man als wertvolle Unterlage dafür die von dem damaligen Reichsfinanzminister Dr. Reinhold zum Steuermilderungsgesetz gegebene Begründung verwerten.

Dem Ausgangspunkt seiner Darstellung liegt der krisenhafte Zustand zugrunde, in welchem sich vor Erlaß des St.M.G. die deutsche Wirtschaft befunden hatte[72]). Der übergroße Kapitalmangel und insbesondere ein zu stark aufgeblähter Sachapparat — die Zeit des Währungsverfalls hatte für die deutsche Wirtschaft eine ungesunde Vermehrung der Betriebe und innerhalb der Betriebe vielfach eine lediglich auf die Verhältnisse der Inflation abgestellten und deshalb nach ihrem Wegfall fehlerhaften Aufbau zum Ergebnis — bildete die Ursache der Wirtschaftsnot. Eine sachgemäße Verwendung der so spärlich vorhandenen Betriebsmittel setzte aber eine angemessene Verringerung des zu großen Apparates voraus. Innerhalb der einzelnen Unternehmungen mußten daher minder leistungsfähige Werke stillgelegt werden, um die Erzeugung auf die rentableren Werke zu verteilen. Als geeignetes Mittel, die Leistungen der aufrecht erhaltenen Betriebe möglichst zu steigern, erschien vor allem der horizontale Zusammenschluß. Es galt deshalb, vertikal aufgebaute Unternehmen, die vielfach während der Inflation in sich ganz fremde Betriebe zusammengefaßt hatten, zu zerlegen und nur die Teile, die gleiche oder wirtschaftlich ineinandergreifende Arbeit zu leisten hatten, zu einem Gemeinschaftswerk zu vereinigen.

Um der Wirtschaft nun diesen Umstellungs- und Organisationsprozeß, dessen volkswirtschaftliche Notwendigkeit dem Reichsfinanzminister bewußt war, zu erleichtern, sah sich die Staatswirtschaft gezwungen, die in der bis dahin bestehenden Steuergesetzgebung vorhandenen Hemmungen stark abzuschwächen.

---

[72]) Ein Teil dieser Ausführungen hat auch für den Unterabschnitt „Fusion" bei den dortigen Ausführungen auf S. 78 ff. seine Gültigkeit.

Auf die Vorzüge des Gesetzes betr. Steuermilderungen usw. näher einzugehen, bleibt dem Unterabschnitt „Fusion" vorbehalten (aus dem Grunde, weil sein Hauptzweck eigentlich die Förderung von Fusionen war), dort werden auch Auslassungen maßgebender Sachverständiger über die Bedeutung des Gesetzes für die Volkswirtschaft ihre Erwähnung finden.

Diesen Vorzügen gegenüber weist das Gesetz einen lediglich in diesem Zusammenhang zu erwähnenden, nicht zu unterschätzenden Nachteil auf. (Vgl. hiezu K ö p p e l, „Steuerliche Erleichterungen wirtschaftlich notwendiger Betriebszusammenschlüsse" in Mitteilungen der Steuerst. d. Reichsv. d. D. Industrie, 1926, S. 102.) Die Steuerermäßigungen, die sich nicht lediglich auf die durch das Schachtelprivileg erfaßten Körperschafts- und Vermögensteuern erstrecken, sondern auch die sogen. einmaligen Steuern wie Gesellschaftssteuer, Grunderwerb- und Wertzuwachssteuern (Näheres hierüber S. 80) umfassen, gelten nur für vorübergehende Zeit, nämlich für Steuerschulden, die in der Zeit vom 1. 9. 1925 bis 31. 3. 1927 (inzwischen verlängert bis 30. 9. 1929, wobei eine weitere Verlängerung wahrscheinlich ist) entstehen, denn die Regierung betrachtet die ganze Änderung als eine vorübergehende Notgesetzgebung. Diese Befristung birgt nun den Fehler in sich, eine zeitliche Begrenzung für die Ermäßigung der l a u f e n d e n Lasten festzusetzen, denn während mit Tarifänderungen bei e i n m a l i g e n Steuern immer gerechnet werden muß (hier also eine zeitliche Befristung angängig ist), ist dies bei laufenden Steuern nicht der Fall, denn man kann bei Betriebszusammenschlüssen von der ungeheuren Bedeutung, wie sie sich bisher vollzogen haben, und noch vollziehen werden, nicht damit rechnen, daß der ineinandergreifende Aufbau der ganzen Gesetzgebung nach Ablauf des Jahres 1930 mit dem Resultat einer stark erhöhten Belastung durch die Außerkraftsetzung des erweiterten Schachtelprivilegs wieder beseitigt werde.

Neben diesen Kämpfen für und wider das Schachtelprivileg, die für den Weiterbestand der Schachtelgesellschaften, wie gezeigt, von ungeheurer Bedeutung waren, spielt eine nicht minder wichtige Rolle die Lösung der Frage, welche durch die in den andern Unterabschnitten schon mehrmals erwähnte Organtheorie hinsichtlich ihrer Anwendungsmöglichkeit auf diesem Gebiet aufgeworfen wurde.

Wie schon auf S. 56 ff. dieser Arbeit ausgeführt, verdanken die Schachtelgesellschaften ihre Existenz vor der Einführung des Schachtelprivilegs nicht immer einwandfreien Machinationen, insbesondere bilanzpolitische Manipulationen mußten dazu dienen, die sonst durch die Doppelbesteuerung auflaufenden riesigen Steuersummen auf ein erträgliches Maß zu senken. Wenn nun auch durch die Einführung des Privilegs diese Maßnahmen für die

inländischen Schachtelgesellschaften an Bedeutung verloren, so büßte dagegen die Anwendung solcher Methoden auf dem Gebiet der internationalen industriellen Verschachtelung nichts von ihrer Wichtigkeit ein. Dort spielte die Möglichkeit, durch solche Bilanzmanöver Gewinnverschiebungen und Gewinnverschleierungen zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften vornehmen zu können, für die Beibehaltung solcher Schachtelformen eine besondere Rolle. (Vgl. hiezu Beckerath in „Ziele, Kräfte etc." auf S. 78: Für den Deutschen ergaben sich aus diesem Ausgleich der Risiken aus solcher Auslandsverbindung mit Gewinngemeinschaft oft noch sehr erwünschte Möglichkeiten aus steuerlichen Gründen eine rechnungsmäßige Verschiebung der Erträge seines Unternehmens auf das ausländische Unternehmen durchzuführen. Es ist kein Zweifel, daß bei manchen Auslandsverbindungen der deutschen Industrie und bei der Begründung selbständiger Filialunternehmungen und Effektenhaltungsgesellschaften im Ausland diese Absicht stark mitgesprochen hat.")

Diese Verschiebung der Gewinne kann auf die verschiedenste Weise bewerkstelligt werden. Dies zeigt Rosendorff, „Die rechtliche Organisation der Konzerne" an Hand folgender Beispiele:

a) Die deutsche Firma kauft von der ausländischen Firma auf Grund gegenseitiger Preisbindungen Rohstoffe oder Waren zu übermäßig hohen Preisen.

b) Die deutsche Firma verkauft an die ausländische Firma auf Grund von Preisbindungen zu künstlich gedrückten Preisen.

c) Die deutsche Firma arbeitet im Lohn für die ausländische Firma, die von sich aus die Fakturen ausstellt. Auch die der inländischen Firma zufallende Vergütung wird so niedrig bemessen, daß wesentliche Gewinne sich nicht ergeben.

Auch Friedländer, „Konzernrecht", führt auf S. 379 ff. verschiedene Beispiele hiefür an.

Erzielt nun eine im Inland von einer ausländischen Firma errichtete Untergesellschaft, die zwar wirtschaftlich von dem Auslandsunternehmen abhängig, rechtlich aber selbständig ist, einen relativ kleinen oder überhaupt keinen Gewinn, so können sich die deutschen Steuerbehörden — falls bei ihnen die Vermutung auftaucht, daß es sich lediglich um willkürlich vorgenommene Gewinnverschiebungen zwischen Inland und Ausland handelt — über die zwischen den Firmen des Schachtelunternehmens bestehenden Abmachungen hinwegsetzen. Ohne Rücksicht auf die tatsächlich noch bestehende rechtliche Selbständigkeit der inländischen Untergesellschaft, wird dieselbe in diesem Falle (wozu die Organtheorie die rechtliche Handhabe gibt, s. unten) von der Steuerbehörde lediglich als Betriebsstätte, als Filiale der Muttergesellschaft an-

gesehen. Der wahrscheinlich von der inländischen Gesellschaft erzielte Gewinn wird dann in der Weise zu ermitteln gesucht, daß der Gesamtertrag der verschachtelten Unternehmen (welche also ausländische und inländische Firmen umfassen) der Berechnung zugrunde gelegt wird und dann losgelöst von dem von der Inlandsgesellschaft ausgewiesenen Gewinn, ein gewisser Prozentsatz des Gesamtertrags der Steuer unterworfen wird, wobei jedoch dem Sitz der Schachtelgesellschaft, wo sich die für den Gesamtgewinn ausschlaggebende Leitung befindet, ein sog. Präzipium zugebilligt wird.

Die rechtliche Möglichkeit eines solchen Vorgehens bietet, wie schon gesagt, die Organtheorie, deren Inhalt Dr. Zorn in „Zusammenhänge zwischen Steuern und Betriebswirtschaft", S. 49, folgendermaßen umschrieben hat: „Steht ein Wirtschaftsunternehmen mit formal juristisch selbständiger Rechtspersönlichkeit, also insbesondere eine G. m. b. H. oder A. G., zu einem andern Wirtschaftsunternehmen in einer solchen Beziehung, daß es - - ähnlich wie der Angestellte seinem Arbeitgeber — den Weisungen dieses Unternehmens zu folgen hat und diesem Unternehmen wirtschaftlich eingegliedert ist, so bewirkt der Wegfall der wirtschaftlichen Selbständigkeit des untergeordneten Unternehmens auch den Verlust seiner steuerrechtlichen Selbständigkeit. Das untergeordnete Unternehmen wird auch steuerrechtlich zu einem Organ des beherrschenden Unternehmens." [73])

Diese Organtheorie bietet sonach oft die einzige Möglichkeit, Auslandsgesellschaften, welche ihre Geschäfte in Form von selbständigen Inlands-G. m. b. H. oder A.G. betreiben und auf diese Weise durch besondere Verträge die Gewinne aus dem Inland abziehen, für die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer besser zu erfassen als bei selbständiger Heranziehung nur der Tochtergesellschaft. (Diese Berücksichtigung der wirtschaftlichen Abhängigkeit kommt dagegen für die Vermögensteuer nicht in Betracht, denn das Vermögen einer Tochtergesellschaft ist getrennt von dem Vermögen der Muttergesellschaft.)

Hiernach findet die Organtheorie bei der Gewinnermittlung der Schachtelgesellschaften eine für diese nicht besonders wünschenswerte Anwendung, womit ein wichtiger Anreiz zur Bildung von derartigen Organisationen entfällt. Ähnlich liegt der Fall hinsichtlich ihrer (der Organtheorie) Stellung zur Kapitalverkehrsteuer. Diese Tatsache hat nun für die verschiedenen finanziellen Trans-

---

[73]) Nach Haußmann ergibt sich die Anwendung dieser Lehre von der Organtheorie teils aus der Fassung der Gesetze, (§ 1 UStG. fordert, daß es sich um eine selbständige Tätigkeit des Unternehmers handelt), teils aus der allgemeinen Vorschrift des § 4 AO, wonach bei Auslegung der Steuergesetze ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen sind.

aktionen, die zwischen den verschachtelten Unternehmen stattfinden, ebenfalls ihre Bedeutung. Wie schon auf S. 56 dargelegt, verstanden es viele Muttergesellschaften, im Wege der Darlehensgewährung an Tochtergesellschaften Gewinnreduzierungen vorzunehmen. Diesen Maßnahmen ist nun an und für sich durch den § 6c, Abs. 3 Kap.Verk.St.G. vom 8. 4. 1922[74]) ein Riegel vorgeschoben. Durch Geltendmachung der Organtheorie glaubten nun aber die Schachtelgesellschaften dieses Hindernis wegräumen zu können. Dagegen hat sich nun der Reichsfinanzhof in einer wohl als grundsätzlich gedachten Entscheidung in Bd. 18, S. 323 ausgesprochen. Der R.F.H. hebt dabei hervor, daß im Gegensatz zum Umsatzsteuergesetz und zu den Verbrauchsteuergesetzen der steuerliche Vorgang, die Kapitalwidmung, kein vorübergehender sei, denn sei er einmal nicht erfaßt, so könne dies später nicht nachgeholt werden, wenn die Unselbständigkeit der Tochtergesellschaft aufgehoben werde.

Im Gegensatz zu den bisher gezeigten Auswirkungen der Organtheorie, welche den Anreiz zur Bildung von Schachtelgesellschaften wesentlich verminderte, erwies sich ihre Anwendung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer für die Schachtelbildung bzw. Beibehaltung außerordentlich förderlich[75]). Ihr (der Organtheorie) allein ist es zu danken, wenn die Fusionierungstendenzen zum Zwecke der Ersparnis von Umsatzsteuer nicht stärker hervortreten, denn nach § 1 UStG. sind nur Lieferungen und sonstige Leistungen innerhalb der s e l b s t ä n d i g ausgeübten Tätigkeit der Umsatzsteuer unterworfen, welche Bestimmung dann Anlaß gab zur Aufgabe der Selbständigkeit und Bevorzugung der Vertrustung[76]). Dem wirkt nun die Rechtsprechung des R.F.H. mit der oben besprochenen Organtheorie entgegen, wonach Lieferungen der untergeordneten Unternehmen an die beherrschenden u m s a t z -

---

[74]) § 6c, Abs. 3 Kap.V.St.G. lautet: Der Steuer unterliegen c) die Gewährung von Darlehen an eine inländische Gesellschaft, der Erwerb von Forderungen gegen sie, bei denen die Zahlungsfrist hinausgeschoben ist, oder die Stundung von Forderungen gegen sie, falls Gläubiger der Darlehensforderungen oder sonstigen Forderungen Gesellschafter sind und . . .

Die Gewährung der Darlehen oder die Hinausschiebung der Zahlungsfrist oder die Stundung der Forderungen eine wesentliche Voraussetzung des Beginns oder der Fortführung der Gesellschaft ist und sich sachlich als Beteiligung an der Gesellschaft darstellt . . .

[75]) Über die Frage der Einwirkungsmöglichkeit der Umsatzsteuer auf die Betriebskonzentration, wobei die Unternehmer ihre rechtliche Selbständigkeit aufgeben, vgl. man den Unterabschnitt „Fusion", woselbst auch die andern, hier nicht erörterten Fragen der Umsatzbesteuerung in Hinsicht auf die Konzentrationsbewegung berührt werden.

[76]) Auch L a m p e schreibt darüber in der Festgabe für Schanz, S. 201: „Die vertikale Konzentration der Industrie ist durch die von der Umsatzsteuer herausgeforderten Kämpfe zwischen Handel und Industrie um die Gewinnverteilung nachweislich gefördert worden."

steuerfrei sind, die Lieferungen der untergeordneten Unternehmung an Dritte als Lieferung der beherrschenden Unternehmung gelten und bei dieser besteuert werden. (Vgl. v. Pistorius, „Unser Steuerrecht, Bd. II, S. 163 bzw. 166.)

Die Organtheorie ermöglicht es somit den Schachtelunternehmen, ihre eigene Rechtspersönlichkeit aufrechtzuerhalten. Damit befinden wir uns in Übereinstimmung mit Popitz, der darüber in seinem Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 3. Aufl., S. 31, bemerkt: „Für die wirtschaftliche Wirkung der Umsatzsteuer ist festzustellen, daß die Organtheorie, ähnlich wie die Steuerfreiheit von Innenlieferungen in kombinierten Betrieben (vgl. hiezu das Problem der Innenbesteuerung bei Fusionen S. 85), das Zustandekommen solcher Wirtschaftsgebilde zu fördern geeignet sein kann." [77])

Eine ähnliche Bedeutung wie sie die Organtheorie für die Festigung und Beibehaltung der Schachtelgesellschaften gegenüber der Fusion besitzt, hat nun aber auch die im Umsatzsteuergesetz selbst vorgesehene Bestimmung des § 7, das sog. Zwischenhandelsprivileg. Danach kann Umsatzsteuer gespart werden bei Umsätzen, die ohne Übertragung des unmittelbaren Besitzes getätigt werden. Durch Einschaltung rechtlich selbständiger Tochtergesellschaften, denen der Absatz der Erzeugnisse von Fabrikationsunternehmungen (Muttergesellschaften) übertragen wurde [78]) war es der Schachtelgesellschaft möglich, große Steuerbeträge zu ersparen. Nicht nur blieb die Verkaufsgesellschaft (Tochterunternehmen) gemäß § 7 UStG. steuerfrei, sondern die Steuerlast war auch insofern geringer, als die Umsatzsteuer lediglich von dem Kaufpreis zu entrichten war, den die Verkaufsgesellschaft an das Fabrikationsunternehmen, ihre Muttergesellschaft, zu zahlen hatte. Die Steuerermäßigung war insofern eine beträchtliche, als Umsatzsteuer von den gesamten allgemeinen und speziellen Unkosten gespart werden kann, welches Ergebnis mitunter noch durch Herabsetzung des Nutzens der Muttergesellschaft, d. h. des Verkaufspreises an die Tochtergesellschaft eine weitere Verbesserung erfahren kann. (Hier sind jedoch Grenzen innezuhalten, denn geht die Muttergesellschaft so weit, daß sie ihre Waren an die Verkaufsgesellschaft unter Selbstkosten verkauft, so wäre der Tatbestand der Steuerumgehung gegeben.)

---

[77]) An anderer Stelle macht Popitz jedoch die Einschränkung, daß bei Vorliegen eines niederen Steuersatzes andere zur Bildung von Schachtelgesellschaften Anlaß gebende wirtschaftliche Erwägungen weitaus im Vordergrund stehen, so daß die Aufhebung der Umsatzsteuer nur eine angenehme Folge, nicht aber bewirkendes Motiv bildet.

[78]) Dabei ist aber zu beachten, daß das Fabrikationsunternehmen (Muttergesellschaft) die von dem Kunden bei der Verkaufsgesellschaft (Tochtergesellschaft) bestellten Lieferungen unmittelbar, also unter Umgehung der Verkaufsgesellschaft, an den Kunden selbst gelangen zu lassen hat.

Die Geltendmachung des Zwischenhandelprivilegs (wobei allerdings Voraussetzung ist, daß die Tochtergesellschaft eine Verkaufsgesellschaft ist), kann dabei für eine Schachtelgesellschaft vorteilhafter sein, als wenn dieselbe die Anwendung der Organtheorie für sich beansprucht. Dafür gibt Dr. Zorn im Rahmen eines Vortrags über „Zusammenhänge zwischen Steuern und Betriebswirtschaft" ein anschauliches Beispiel:

„Verkauft eine Gesellschaft A ihre Waren an eine selbständige Gesellschaft B, ohne ihr den Besitz zu übertragen, und verkauft B die Ware an den Verbraucher, dem dann A die Ware unmittelbar übersendet, so ist allein A umsatzsteuerpflichtig und zwar nur mit dem Entgelt, das sie von B erhält, das selbstverständlich stets niedriger sein wird als der Preis, den B erzielt hat, also mit dem Großhandelspreis. Ist jedoch B Organgesellschaft von A, so gilt ihre Lieferung als solche der Gesellschaft A. Auch hier ist nur die Gesellschaft A umsatzsteuerpflichtig, aber mit dem Preise, den die Gesellschaft B an ihrer Statt vereinnahmt hat, also mit dem Kleinhandelspreis."

Die Geltendmachung der wirtschaftlichen Abhängigkeit der Tochtergesellschaft gegenüber der Muttergesellschaft von seiten der Schachtelgesellschaften, um in den Genuß der Anwendung der Organtheorie zu kommen, hat somit nicht bloß steuerliche Lichtseiten. Hinzu kommt, worauf insbesondere auch Fr. Haußmann in seiner „Tochtergesellschaft" S. 125 hinweist, daß eine solche Geltendmachung der Organtheorie unter Umständen mit einer Mehrbelastung für die Gewerbesteuer der Schachtelgesellschaften verbunden sein kann. „Die einzelnen Gemeinden sind nämlich (bei Vorliegen der wirtschaftlichen Abhängigkeit der Tochtergesellschaft) alsdann am Gesamtertrag von A (Muttergesellschaft), welcher den Ertrag von B (Tochtergesellschaft) mitenthält — da B nur wie eine Filiale behandelt wird —, quotenmäßig beteiligt, und der Anteil am Gesamtertrag pflegt für die Gemeinden höher zu sein als sich bei selbständiger gewerbesteuerlicher Heranziehung von B ergibt."

Weit größere Bedenken, als sie bis jetzt in unserer Arbeit hinsichtlich der Organtheorie zum Ausdruck gekommen sind, hat Geiler in „Steuer und Wirtschaft", Jahrg. 4, gegen dieselbe erhoben, sofern er daselbst schwere Angriffe gegen die Anwendung der Organtheorie durch den R.F.H. richtet. Er wendet sich dabei vor allem gegen die der bisherigen Handhabung der Umsatzbesteuerung innewohnende erhebliche Begünstigung der Zusammenschlüsse mit Beherrschungstendenz gegenüber denen auf der Basis der Koordination (Interessengemeinschaft, Syndikat). Die bisherige Rechtsprechung des R.F.H. — so führt er aus, — mit ihrer ausschließlichen Abstellung der Umsatzsteuerfreiheit auf die Frage der Abhängigkeit der einen Wirtschaft von der andern, führe zu einer im Grunde wirtschaftlich nicht gerechtfertigten steuerlichen Bevorzugung der Beherrschungszusammenschlüsse vor den paritätischen Zusammenfassungen. Mit diesen Sätzen stellt

Geiler den großen Vorzug, den die Beherrschungszusammenschlüsse (worunter auch die Schachtelgesellschaften zu rechnen sind), scharf umrissen in den Vordergrund. Dem war nicht immer so, denn wenn wir die Einzeldarstellungen dieses Unterabschnitts überblicken, so müssen wir feststellen, daß die Steuergesetzgebung gegenüber den Schachtelgesellschaften eine große Wandlung vollzog, die erst in den letzten Jahren mit der Anerkennung dieser Gesellschaftsform als steuerrechtliche und wirtschaftliche Einheit ihren Abschluß gefunden hat. Zugleich erkennen wir dabei den ungeheuren Einfluß, den das Steuerrecht auf die Wirtschaftsgestaltung ausgeübt hat.

IV. Die Steuer und die Fusion.[79])

Schon bei der Behandlung der Interessengemeinschaft und der Schachtelunternehmung hatten wir Gelegenheit auf die Ursachen hinzuweisen, die auf eine Umwandlung ersterer Unternehmungsformen zur Fusion und auch umgekehrt von Fusion zur Interessengemeinschaft und Schachtelges. hinwirkten. Wie dort gezeigt, waren diese Organisationsveränderungen nicht nur auf ein und denselben, z. B. steuerlichen Gesichtspunkt zurückzuführen, sondern diese Veränderungen traten immer im Verein mit andern Erscheinungen, seien es solche wirtschaftlicher, sozialpolitischer oder sonstiger Art auf. Auch in diesem Abschnitt soll nach der bisherigen Gepflogenheit infolge der früher angeführten Gründe, neben den für die Arbeit besonders wichtigen steuerlichen Faktoren, welche den Unternehmungen die Fusion als Organisationsform wünschenswert erscheinen ließen, auch die allgemeinen wirtschaftlichen Gründe eine kurze Erwähnung finden.

Hier haben technische und absatzwirtschaftliche Gründe neben Erwägungen produktionswirtschaftlicher und kapitalwirtschaftlicher Art auf die Fusionsbildung fördernd eingewirkt. Bei den produktionswirtschaftlichen Ursachen handelt es sich dabei um folgende in Betracht kommende Gesichtspunkte: Verringerung der Selbstkosten auf Grund technischer Neuerungen, Sicherstellung der Rohstoffe und Halbfabrikate, gute Versorgung in bezug auf Quantität, Qualität und Preis, Wegfall von Zwischenhandel und Frachten, Ersparnis an Lagerzinsen, Verminderung der Generalkosten etc. Bei den kapitalwirtschaftlichen Gründen genügt schon der Hinweis auf die relativ große Einträglichkeit, die sich aus Fusionsgeschäften für die daran betei-

[79]) Unter Fusion verstehen wir die gründlichste Art der Vereinigung, nämlich die vollständige Aufhebung nicht nur der wirtschaftlichen, sondern auch der rechtlichen Selbständigkeit zweier oder mehrerer Unternehmungen zu einer einzigen.

ligten Banken ergibt, um deren Einfluß auf die Fusionsförderung erklärlich zu machen. Dazu kommt der Einfluß von Kapitalbedarf und Kapitalüberfluß an und für sich, der in der Richtung der Fusionsbegünstigung wirkt.

Mit der Ausbreitung des fusionierten Einheitsunternehmens sind aber auch große volkswirtschaftliche Veränderungen verbunden, denn die Fusion ist die ideale Rechtsform zur Durchführung von Rationalisierungsmaßnahmen. In weit höherem Maße als bei jeder bisher besprochenen Organisationsform schaltet das Einheitsunternehmen die nicht oder weniger leistungsfähigen Werke aus, denn bei ihm werden die besteingerichteten Werke voll ausgenutzt, die ungünstiger arbeitenden stillgelegt. Da ein späterer Konkurrenzkampf, im Gegensatz zu den Zusammenschlüssen in Kartellen und Interessengemeinschaften nicht droht, so ist auch bei der Fusion eine Vereinheitlichung der Produktion, eine Typenherstellung und dadurch Massenproduktion mit all ihren wirtschaftlichen Vorteilen eher möglich.

Dem stehen allerdings auch Nachteile gegenüber. So zweifelt Beckerath sehr daran, ob der Gewinn an produktions- und absatzwirtschaftlichen Vorteilen durch den Verlust der Industrien an selbständiger Initiative und zahlreicher unabhängiger Unternehmer aufgewogen werde. In rein produktionstechnischer Hinsicht (zum Zwecke der Einführung spezialisierter Massenproduktion) wäre nach ihm eine so weitgehende Zusammenfassung in Unternehmungseinheiten von ungefüger Größe nicht notwendig gewesen, denn eine solche Zusammenfassung führe letzten Endes dahin, nur die kapitalkräftigsten Höchstleistungsbetriebe auf die Dauer am Leben zu erhalten und das übrige absterben zu lassen. Wenn eine solche Durchrationalisierung auch bis zu einem gewissen Grade der Wirtschaftslage Deutschlands entspreche, so lehre uns die Erfahrung, daß das Gesamtwohl eines Volkes durchaus nicht am besten gewahrt sei, wenn die Produktion in höchstem Maße finanziell und vornehmlich auch räumlich und technisch zentralisiert sei, sondern eher dann, wenn sie von einer größeren Anzahl leistungsfähiger, aber selbständiger, in Wirtschaftsverbänden zusammengeschlossener Einzelbetriebe getragen werde. Zu diesen sozialpolitisch bedenklichen Auswirkungen kommen aber noch wirtschaftliche, weil die Entwicklung dieser großkapitalistischen Gebilde (die oft Monopolcharakter tragen), in manchen Industriezweigen zu einer Verringerung der kaufmännischen und technischen Beweglichkeit der Unternehmen führe.

In der Tat läßt sich schon aus der Betrachtung der volkswirtschaftlichen als auch der privatwirtschaftlichen Auswirkungen der Fusionen die Erkenntnis entnehmen, daß dem Zug zur Fusion in den realen wirtschaftlichen Verhältnissen seine Grenzen gesetzt sind. Er sieht sich oft Hindernissen gegenüber, deren Beseitigung durch eine auf die

Spitze getriebene Konzentration zu einer ernsten Bedrohung privat- und volkswirtschaftlich wertvoller industrieller Kräfte führen kann.

Diese sehr zu beachtenden Grenzen werden jedoch durch Erwägungen steuerwirtschaftlicher Art weggeräumt. Die Unternehmen sehen sich genötigt, die Frage einer Prüfung zu unterziehen, ob nicht die Fusion steuerliche Vorteile in sich schließt, welche die geschilderten wirtschaftlichen Nachteile, wenn auch nicht vom volkswirtschaftlichen, so doch von dem oft leider allein ausschlaggebenden privatwirtschaftlichen Standpunkt aus überwiegen. Im Hinblick auf die das Gewerbe besonders stark drückende Steuerlast erscheint eine Erörterung dieser Frage vom Standpunkte des Steuerpflichtigen nicht nur verständlich, sondern oft dringend notwendig.

Schon bei der Behandlungen der Schachtelgesellschaften hatten wir Gelegenheit auf S. 58 darauf hinzuweisen, wie sich die Muttergesellschaften infolge der schon bestehenden und noch bevorstehenden steuerlichen Lasten dazu entschlossen, durch Umwandlung ihrer rechtlich noch selbständigen Untergesellschaften in bloße Filialen, dem Steuerdruck auszuweichen. Der Vorteil dieser so durchgeführten Fusion war, wie dort auch erwähnt, in dem Wegfall der Doppelbesteuerung, welcher das Schachtelunternehmen ausgesetzt war, zu erblicken. Es wurde dann auf S. 59 ff. auch davon gesprochen, wie einige Jahre später ein Prozeß der Neuverschachtelung einsetzte, wobei sich als einer der stärksten Gründe die hohe steuerliche Belastung der Fusion ergab. Das galt insbesondere von dem § 17 Körp.St.G. vom 30. 3. 1920 (die sog. Fusionsteuer, welcher Ausdruck übrigens auch in der Gesellschaftssteuer des Kap.Verk.St.G. § 12 Verwendung gefunden hat), der die Gesellschaften veranlaßte, sich anderer Formen des Zusammenschlusses, insbesondere also der Form der Schachtelgesellschaft und der Interessengemeinschaft, zu bedienen

Infolge der außerordentlich großen Bedeutung dieses § 17 für die Organisationsbestrebungen der Industrie, sei dessen Inhalt hier einer kurzen Betrachtung unterzogen. Der Paragraph enthält die besonders drückend empfundene Bestimmung, daß ebenso, — wie bei der Auflösung —, so auch bei der Fusionierung, also beim Übergange eines Vermögens einer Erwerbsgesellschaft ohne Liquidation auf eine andere, dem letzten Betriebsergebnis die Summe zuzurechnen sei, um welche das übergehende Vermögen das Grund- oder Stammkapital oder die Summen der Einlagen übersteige. Es wurde somit anläßlich der Fusion eines Unternehmens die Reserven der zu fusionierenden Gesellschaft einem gemachten Gewinn gleichgesetzt und dementsprechend auch einer Besteuerung unterworfen [80]).

---

[80]) Durch das Gesetz vom 8. 4. 1922 ist diese Belastung des übergegangenen Vermögens gefallen und wurde auch in der seithergien Steuergesetzgebung nicht mehr eingeführt.

Durch eine derartig scharfe Besteuerung ist zweifellos manche wirtschaftlich wünschenswerte Verschmelzung unterblieben, jedenfalls ist diese besondere „Fusionsteuer" neben den an und für sich schon für eine Fusion sich ergebenden hohen Steuerlasten sicherlich am meisten bei den beabsichtigten Fusionen erschwerend ins Gewicht gefallen. Diese Ansicht wird gestützt durch eine in den Mitteilungen der Steuerst. d. Reichsv. d. Deutschen Industrie im Jahre 1921 zum Ausdruck gekommene Stellungnahme zu dieser Fusionsteuer des § 17 Körp.St. G. Dort heißt es auf S. 275: „Die Bedenken, die wir gegen die Fusionsteuer im Sinne des §17 Körp.St.G. haben, weil sie wirtschaftlich notwendige Zusammenschlüsse verhindert oder es erforderlich macht, anstelle derselben andere Formen zu wählen, haben sich gerade durch Ergebnisse, die sich in jüngster Zeit im Wirtschaftsleben abgespielt haben, als gerechtfertigt erwiesen.- - (Es folgen dann verschiedene praktisch vorliegende Beispiele und als Ergebnis der Ausführungen der Satz:) — Die Fusionsteuer stellt sich mithin als eine prohibitive Steuer gegen Fusionen dar, die dem Wirtschaftsleben schadet, ohne dem Reich zu nützen."

Eine weitere Ursache der Hemmung der Fusionen bildete noch besonders die Unmöglichkeit einer Vorausberechnung der steuerlichen Gesamtlast, selbst rohe Schätzungen bereiteten schon große Schwierigkeiten, wenn mit der Verschmelzung ein Übergang von Grund und Boden in erheblichem Umfang verbunden war. Dank dieser Schwierigkeiten konnten die bei den entscheidenden Verhandlungen über Organisationsfragen verantwortlichen Personen auch nicht annähernd die die Anteilsbesitzer besonders interessierenden steuerlichen Unkosten einer Fusion berechnen. Diese starke Ungewißheit über einen in unserer Zeit sehr wesentlichen Unkostenpunkt bildete und bildet auch heute noch zum Teil eines der stärksten Hindernisse, welche der Durchführung auch der notwendigsten Zusammenschlüsse im Wege standen.

Trotzdem im Laufe der Zeit einige Erleichterungen hinsichtlich der Besteuerung der Fusionen eintraten, reichten diese doch nicht aus, irgendwie stärker belebend auf die Fusionsbildung einzuwirken. Die damals vom Finanzministerium (vor dem Steuermilderungsgesetz) ergriffenen Maßnahmen bewegten sich lediglich in der Richtung einer Senkung der Tarifsätze der Kapitalverkehrsteuer und Grunderwerbsteuer, während an den Wertermittlungsvorschriften bezüglich der die Fusion betr. Steuern irgendwelche Änderungen nicht vorgenommen wurden [81]). Die Kapitalverkehrsteuer fand eine Differenzierung in der

[81]) Erst gemäß dem Steuermilderungsgesetz können besondere Schwierigkeiten, die sich bei der Durchführung der Bewertung ergeben, durch Zulassung der Pauschbesteuerung für die Gesellschaftssteuer und die Grunderwerbsteuer leichter überwunden werden.

Weise, daß bei Fusionen ein niedrigerer Satz erhoben wurde als für Neuerrichtungen von Gesellschaften. Art. V, 3 der 2. St.N.Ver. ermäßigte am 1. 1. 1924 die Gesellschaftsteuer bei Fusionen von 7½% auf 4%, welcher Satz kurze Zeit nachher durch die vom Reichspräsidenten erlassene 1. Verordnung über „Wirtschaftlich notwendige Steuermilderungen" auf 2½% herabgesetzt wurde. Das Gesetz zur Änderung der Verkehrsteuer und des Verfahrens vom 10. 8. 1925 legte dann den Satz der Fusionsteuer auf 2% und den der Grunderwerbsteuer auf 3% fest.

Die Beweggründe, die diesen Erleichterungen zugrunde lagen, kommen in einer Begründung der Reichsregierung (Bericht des 6. Ausschusses, Drucksachen des Reichstags, III. Wahlperiode 1924/25, S. 1238) anläßlich der Höhe der Fusionsteuer wie folgt zur Ausführung: „Allerdings könne die Fusion einer unerwünschten Zusammenballung von Unternehmungen, einer Verdrängung von berechtigten selbständigen Wirtschaften dienen. In der gegenwärtigen Zeit bedeutet sie aber, wie sich nicht verkennen läßt, vielfach eine notwendige wirtschaftliche Rettungsmaßnahme, einen volkswirtschaftlich erwünschten Zusammenschluß von Unternehmungen, die dem schweren Wettbewerbskampf mit eigenen Mitteln nicht gewachsen wären. Im letzteren Fall darf der Zusammenschluß nicht durch eine zu hohe Steuer unterbunden werden. Das Für und Wider haben im Verein mit der Erkenntnis, daß die Großunternehmungen auf dem Wege der Interessengemeinschaft leichter als die schwachen einer zu hohen Steuer ausweichen konnten, zu einem vermittelnden Vorschlag geführt. Mit Rücksicht auf das dringende Finanzinteresse des Reichs soll keine Steuerbefreiung, wohl aber entsprechend dem bereits geltenden Rechte die Erhebung nur der Hälfte des Normalsatzes für Fusionen vorgeschrieben werden."

In dieser Begründung kommt sehr deutlich zum Ausdruck, daß die Organisation der Industrie in fusionierten Einheitsunternehmen mit ihren wirtschaftlichen Vorteilen und Nachteilen nicht von vornherein und schlechthin als segensreich oder schädlich bezeichnet werden darf. Auch hier zeigt sich wieder, wie sehr die Urteile über die Fusionierungstendenzen von den Zeitverhältnissen und der Gesamtlage der Wirtschaft abhängig sind[82]).

[82]) Ausgehend von dieser Tatsache hat der Staat seine jeweils ganz verschiedenen Maßnahmen gegenüber der Organisationsbewegung zu treffen. Dies gilt auch besonders hinsichtlich seiner Steuerpolitik. Wie sehr der Staat sich dessen bewußt ist, zeigen die Auslassungen des Reichsfinanzministeriums zur Begründung des Steuermilderungsgesetzes, welches ja die Förderung der Fusionierungsbestrebungen zum Ziel hat, jedoch die Notwendigkeit eines solchen staatlichen Eingriffs in die Organisationsbewegung lediglich für eine beschränkte Zeit, (solange die Wirtschaft sich voraussichtlich in Not befindet), für gegeben erachtet.

Diese wirtschaftliche Lage mit der hieraus resultierenden Förderung der Fusionsbewegung (mittels Steuermaßnahmen) änderte sich aber im Gegensatz zu den optimistischen Auslassungen der Reichsregierung in den Jahren 1924/25 hinsichtlich der Aussichten eines wirtschaftlichen Wiederaufstiegs noch nicht, im Gegenteil verschärfte sich die Wirtschaftskrise. Das Bedürfnis der Wirtschaft nach Betriebszusammenlegungen verstärkte sich, so daß man auch in Kreisen der Regierung zu der im Entwurf zum Steuermilderungsgesetz ausgesprochenen Ansicht kam, daß auch in den Teilen der Wirtschaft, die noch verhältnismäßig stark erschienen, sich der Zwang zur Zusammenfassung aller Kräfte ergäbe, wenn verhindert werden sollte, daß wesentliche Faktoren der deutschen Wirtschaft in ihrer Existenz gefährdet oder auf lange Zeit hinaus zu wirtschaftlichem Siechtum verurteilt sein sollten.

Anstelle des Abbaues der nur für eine vorübergehende Zeit gedachten Steuerermäßigungen, mußte das Finanzministerium in eine erneute Prüfung der Frage eintreten, wie dieser Zusammenschlußbewegung durch weitere steuerpolitische Maßnahmen ein frischer, volkswirtschaftlich wünschenswerter Antrieb gegeben werden könnte. Dabei galt es, nicht nur die einzelnen für sich stehenden Unternehmen in diese Richtung eines Zusammenschlusses zu drängen, sondern vor allem handelt es sich darum, falsch aufgebaute Schachtelunternehmen, bei deren Bildung nicht Gesichtspunkte der Produktion, sondern solche der Kapitalverwertung im Vordergrund gestanden hatten, einer organisatorischen Umgestaltung zu unterziehen. Da das Reich selbst finanziell außerordentlich stark belastet war und weitere Steuerermäßigungen große Einnahmeausfälle zu bringen drohten, so wurde zuerst daran gedacht, durch Verteilung der Steuerlasten auf längere Zeit die Zahlung der hohen einmaligen Schulden, wie sie sich aus der Fusion ergaben, erträglicher zu machen. Dieser Gedanke wurde jedoch fallen gelassen, denn an eine schnelle Erholung der wichtigsten Teile der deutschen Wirtschaft, und damit an eine rasche Abtragung der Schulden, war nicht zu denken. Hinzu trat noch die Gefahr, daß Kreditaufnahmen zum Zwecke der Rationalisierung durch den in der Bilanzaufstellung ausgewiesenen Schuldposten der gestundeten Fusionsteuern eine außerordentliche Erschwerung finden würden.

Bei dieser Sachlage mußte die Regierung sich erneut die Frage vorlegen, ob nicht eine weitere Senkung der Steuern das Gegebene wäre. Eine vollständige Aufhebung aller dem Zusammenschluß entgegenstehenden Steuern, wie sie beteiligte Wirtschaftskreise verlangt hatten, wurde abgelehnt, denn ganz abgesehen von dem damit verbundenen Steuerausfall, der durch eine verstärkte Besteuerung anderer weniger tragfähiger Bevölkerungskreise wieder hätte aufgewogen werden müssen, hätte eine solche Maßnahme neben schweren politischen

Kämpfen noch sonstige Reibungsverluste der Volkswirtschaft nach sich gezogen. Aus diesem Grunde konnte auch eine allgemeine Ermäßigung der Steuer durch Billigkeitserlaß oder gar eine völlige Dispensation, wie sie in § 108 AO. vorgesehen ist, nicht in Betracht kommen. Ganz abgesehen davon liegt es im Wesen der Verkehrsteuern begründet, daß wirtschaftlich notwendige Rechtsvorgänge dieser Steuer unterliegen (vgl. Mirre, Handb. d. Finanzwiss., Bd. II. S. 288 ff.).

Somit blieb nur der Ausweg offen, die Steuerlast soweit zu erleichtern, daß sie regelmäßig nicht mehr eine Erschwerung volkswirtschaftlich notwendiger Zusammenschlüsse zur Folge hatte. Diese Ermäßigung durfte aber nicht diejenige Grenze überschreiten, die notwendig war, um jeden Anreiz zur Bildung unnötiger u. wirtschaftsschädlicher Fusionen zu unterdrücken, ein gewisses Hemmnis sollte und mußte aufrecht erhalten bleiben. (Vgl. Mirre, S. 288: „Es ist nicht ohne weiteres richtig, daß jedes Unterbleiben eines Rechtsgeschäfts volkswirtschaftlich einen Schaden bedeutet. Vielmehr kann man davon ausgehen, daß eine nicht zu hohe Steuer auch manches Geschäft verhindert, das sowohl für die Allgemeinheit als auch für die Beteiligten schädlich ist."). Letztere Erwägungen, im Verein mit den schon früher aufgeführten (nämlich a. daß keine zu großen Anforderungen an den Betriebsmittelfond im Augenblick der Entstehung der neuen Einheitsgesellschaft gestellt werden dürfen, b. daß der Kredit der Unternehmung durch die Höhe der Steuerlast nicht gefährdet werden soll, und c. daß die Last von vornherein übersehbar sein müsse) stehen nun bei den zum Steuermilderungsgesetz gemachten Vorschlägen der Reichsregierung voran. Dabei findet die Reichsregierung den vollen Beifall von Mirre, der die für ihn besonders erfreuliche Tatsache konstatiert, daß das deutsche Steuermilderungsgesetz als ein interessantes Beispiel einer richtigen Verkehrsteuerpolitik gewertet werden könne. Er weist dabei besonders auch auf den Umstand hin, daß der Gesetzgeber hiebei selbst die Zeitumstände, denen das Gesetz seine Entstehung verdankt, als vorübergehend ansieht und deswegen die Geltung der Milderungsvorschrift im Gesetz zeitlich beschränkt [83]).

Das Steuermilderungsgesetz geht von verschiedenen Grundsätzen aus, die in der amtlichen Begründung des dem vorläufigen Reichswirtschaftsrat zugestellten Entwurfs im Hinblick auf die Ermäßigungen der bei Betriebszusammenschlüssen fällig werdenden einmaligen Kapitalverkehrsteuern und der Grunderwerbsteuer, wie folgt zum Ausdruck kommen: „Für die Neureglung ist mitbestimmend gewesen, daß dort, wo eine Fusion stattfindet, in eine Prüfung der besonderen Frage nicht mehr eingetreten werden soll, ob die Fusion im Einzelfall wirk-

[83]) Über die Notwendigkeit einer Beachtung solcher Zeitumstände bei Verkehrsteuern, insbesondere im Hinblick auf ihre wirtschaftlichen und finanziellen Auswirkungen vgl. man Mirre, Steuer und Wirtschaft 1926, S. 659 ff.

lich zwingender Not entspricht. Dort, wo die Unternehmungen keinen andern Weg mehr sehen, als völlig ineinander aufzugehen, soll unter den gegebenen Verhältnissen grundsätzlich die Besteuerung milde gestaltet werden. Es wird daher vorgeschlagen, sie auf ¼ des Normalsatzes der Gesellschaftsteuer, also auf 1 % zu bemessen. (Nachdem dann der Entwurf weiter auf den schon bei der Schachtelgesellschaft erwähnten Fall der Ausdehnung des Schachtelprivilegs zu sprechen gekommen ist, fährt er weiter fort:) Dort, wo die Voraussetzung der Kapitalverkehrsteuersenkung vorliegt, soll auch die Grunderwerbsteuer auf die Hälfte des bisherigen Satzes herabgehen, also nur noch 1½ % betragen. Die Erhebung von Zuschlägen bleibt nach wie vor ausgeschlossen. Über das bisherige Recht hinaus wird schließlich grundsätzlich die Erhebung von Wertzuwachssteuern in Fällen dieser Art ausgeschlossen. Damit wird nicht nur eine Senkung der Gesamtbelastung erreicht, sondern vor allem die Feststellung ihrer Höhe erleichtert, da das Maß der Aufwendungen, die für die Wertzuwachssteuer im Einzelfall gemacht werden können, stets besonders schwer zu ermitteln ist."

Diese Erleichterungen sind jedoch z e i t l i c h begrenzt und galten ursprünglich nur für Rechtsvorgänge, bei denen die Steuerschuld in der Zeit vom 1. 9. 1925 bis 30. 9. 1928 entstanden ist. Das Gesetz ist aber infolge der weiteren schwierigen Lage der Wirtschaft verlängert worden. Die Gründe für diese zeitliche Befristung des St.M.G. wurden schon früher angedeutet, vgl. S. 15 und S. 67, wo ausgeführt wurde, daß die genannten Vorschriften Zeitumständen ihre Entstehung verdanken, die als vorübergehend anzusehen sind. (Durch diese zeitliche Befristung wird der nichtfiskalische Zweck des St.M.G. insofern unterstrichen als aus ihr zu entnehmen ist, daß der Gesetzgeber der besonderen Notwendigkeit wirtschaftlicher Zusammenschlüsse gerade in der Zeit des wirtschaftlichen Wiederaufbaues nicht nur entgegenkommen wollte, sondern sogar einen Anreiz für möglichst r a s c h e Vornahme notwendig gehaltener Betriebszusammenlegungen geben wollte.) Natürlich hätte auch von einer zeitlichen Beschränkung abgesehen werden und die Beseitigung der Begünstigung einer späteren Gesetzgebung vorbehalten bleiben können. Wie aber insbesondere M i r r e betont, entspricht es dem Wesen der Verkehrsteuern besser, soweit wie möglich klare Verhältnisse auch für die Zukunft zu schaffen, damit sich die Interessenten in jeder Beziehung darauf einrichten können.

Diesen Forderungen ist das St.M.G. also in weitestem Umfang nachgekommen. Sein Erlaß fand nicht nur in der Wirtschaft[84]),

[84]) Diese Stimmen der Wirtschaft fanden besonders in den von dem Enquete-Ausschuß zur Untersuchung der Absatz- und Erzeugungsbedingungen der deutschen Wirtschaft angestellten Vernehmungen führender Wirtschaftsmänner ihren Ausdruck. Einige Beispiele hievon sollen die dort allgemein vorherrschende Ansicht wiedergeben.

sondern auch in weiten Kreisen der Wissenschaft eine recht günstige Aufnahme. Und wenn Popitz in „Die Finanzpolitik seit 1918", in dem Sammelwerk „10 Jahre deutsche Geschichte 1918 bis 1928", S. 198, bemerkt, daß die Steuermilderungsverordnung wohl besser hätte eher einsetzen sollen, so begrüßt K. Fr. Mann in „Deutsche Finanzwirtschaft", 1929, dasselbe im Interesse der deutschen Volkswirtschaft, welcher, seiner Meinung nach, durch die steuerliche Reservenpolitik des Reichs, wie sie nach der Inflationsperiode aufkam, zu viel Blut entzogen wurde, was auf die Dauer für die Wirtschaft untragbar war.

Unter denen, die dagegen das Steuermilderungsgesetz und insbesondere dessen zeitliche Befristung einer besonders scharfen Kritik unterzogen, ist Schmitt-Schowalter zu nennen, dessen Begründung durch seine, nicht nur vom wirtschaftlichen Standpunkt aus beeinflußte, Einstellung von besonderem Interesse ist. Er gibt seine Meinung auf S. 30 ff. seines Buches „Die Organisationsformen der modernen Wirtschaft" wie folgt kund:

„Durch das am 31. 3. 1926 erfolgte Gesetz über steuerliche Erleichterungen wirtschaftlich gebotener Betriebszusammenschlüsse ist der von den Hauptinteressenten mit ungeheuer hohem Einsatz und in der erbittertsten Weise geführte Kampf um die Entpolitisierung der Wirtschaft zu Ende gekommen [85]). Der deutsche Nationalstaat hat, nachdem er noch 1923 mit der Kartellverordnung einen letzten Versuch zur Wahrung seines Vetorechts gegenüber den neben ihm mächtig erstarkenden Wirtschaftsverbänden gemacht hatte, die mit dem Reichsbankgesetz begonnene Unterhöhlung seiner Omnipotenz gegenüber den wirtschaftlichen Monopolen zugunsten einer internationalen Finanz durch das Steuermilderungsgesetz vollendet. Denn faktisch haben nicht die Erleichterungen des Fiskus die Zusammenschlüsse begünstigt, sondern die Zusammenschlüsse haben die Steueraufhebung erzwungen, aber nicht allgemein und für alle ähnlichen Verbände. Die Erleichterung ist nur befristet, sie gilt nur zu Gunsten einiger Wenigen. Später soll der Hinderungsgrund der fiskalischen Steuer für andere Zusammenschlüsse wieder gelten, um das Entstehen neuer ähnlicher oder vielleicht noch stärkerer Wirtschaftsverbände bzw. -mächte zum Schaden der Bestehenden zu verhindern. Nach Approbiierung autonomer Rechte an einige

---

Dr. von Siemens äußerte sich folgendermaßen: „Die Rationalisierung durch Zusammenschlüsse ist möglich geworden durch das Steuermilderungsgesetz, das ich für einen außerordentlichen Segen halte, denn alle geschäftlichen Maßnahmen auf diesem Gebiete waren abhängig von Steuerfragen. Man mußte Organisationsformen wählen, die dem Geschäft nicht nützten, sondern ihm schadeten, und zwar rein der Steuer wegen. Daher ist sicherlich durch das St.M.G. mit vielem Unfug aufgeräumt worden."

Dr. Schröder (Vorstandsmitglied der Deutschen Bank) drückt sich ähnlich aus: „Bei der modernen Konzentration betrachte ich als Ideal nur die Fusion. Der Fusion haben aber sehr oft, namentlich aber vor dem Steuermilderungsgesetz, wichtige Hindernisse entgegengestanden."

[85]) In diesem Zusammenhang vgl. man auch die Äußerungen des Industrie-Kuriers Nr. 47/48 v. 9. 12. 1920: „Deshalb ist es ein berechtigter Akt der Selbsthilfe gegenüber einem unverständigen Staat, wenn die Konzentrationsbewegung der deutschen Wirtschaft weitere Fortschritte macht."

Wenige wurde das Instrument der Gesetzgebungsmaschine benutzt, ohne daß, wie seinerzeit im Mittelalter bei der Verleihung der Autonomie an Städte, dem Staat bzw. der Allgemeinheit ein nennenswerter Gegenwert für diese Rechtsentäußerung zur Verfügung gestellt worden wäre."

Schmitt-Schowalter sieht deshalb in den Steuererleichterungen kein großzügiges Verständnis für Wirtschaftsfragen. Während der Nationalstaat nur noch Diener von Wirtschaftsmächten sei, liege die Omnipotenz künftig bei den internationalen Zweckwirtschaftsverbänden.

Diese Kritik geht doch wohl zu weit. Wenn auch zuzugeben ist, daß große Wirtschaftskreise sich vor Erlaß des St.M.G. um das Zustandekommen einer Steuersenkung zwecks Erleichterung von Zusammenschlüssen bemüht haben, und deswegen auf die Regierung in dieser Richtung einen gewissen Druck auszuüben suchten (man vgl. hiezu insbesondere die in diesen Jahren in den Mitteilungen der Steuerst. des Reichsv. d. Deutschen Industrie zum Ausdruck gekommenen Stimmen), so darf doch nicht verkannt werden, daß diese Regierungsmaßnahme letzten Endes in der wirklichen Notlage der Industrie, die auf die damals herrschende schwere Wirtschaftskrise zurückzuführen war, begründet lag. Das Ziel war weniger die monopolistische Ausnutzung der durch den Zusammenschluß geschaffenen Einheitsfront; sondern dadurch leichter durchführbare Rationalisierungsideen waren vielmehr das treibende Motiv des von der Wirtschaft an die Regierung gestellten Verlangens. Dazu kommt weiterhin, daß die seither wieder eingetretene Verlängerung dieses befristeten Gesetzes, mit der damit verbundenen Möglichkeit der Ausnutzung durch immer breitere Schichten, die im Texte von Schmitt-Schowalter wiedergegebenen Worte, daß der Inhalt des Gesetzes lediglich einem engen Kreis bevorzugter Unternehmen zugute kommen soll, Lügen straft.

Neben dem Steuermilderungsgesetz war es sodann besonders die Umsatzbesteuerung, die einen weiteren Einfluß auf die Zusammenschlußbestrebungen der Industrie ausübte [86]). Nicht erst die mit hohen Steuersätzen versehenen Umsatzsteuerbestimmungen der Nachkriegszeit, sondern schon das im Jahre 1918 ergangene Umsatzsteuergesetz mit seiner Erhöhung des Steuersatzes von 0,1 % auf ½ % führte zu lebhaften Aussprachen über die im Vordergrund des Interesses stehenden Auswirkungen des Gesetzes, worunter eine der wichtigsten Folgen die damit verbundene Tendenz der industriellen Konzentration war (s. Drucksachen des Reichstags 1918, Nr. 1461, 1745, desgl. im

[86]) Vgl. hiezu Popitz, „Die Umsatzsteuer als Faktor der Betriebs- und Besitzkonzentration" in Jurist. Wochenschrift 1929, ferner Bychelberg, „Veränderung des Umsatzbegriffs infolge der Besitzkonzentration in der Wirtschaft" in Vierteljahrsschrift für Steuer- und Finanzrecht 1928.

Jahre 1919 Nr. 676). Diese Konzentration vollzog sich ebenfalls in Form der Fusion. Diese Folge (nämlich Fusionierung) ist nun aber nicht mit jeder Besteuerung des Umsatzes an und für sich verbunden, sondern sie tritt mit Notwendigkeit nur ein, wenn sie in Formen durchgeführt wird, wie sie nicht allein in Deutschland, sondern auch in vielen andern Staaten bestehen. Hier werden, — wie Popitz im Handw. der Staatsw., Art. Umsatzsteuer, ausführt —, alle Umsätze der selbständig Erwerbstätigen erfaßt, gleichgültig, ob es sich dabei um Rohstoffe, Halbfabrikate oder Fertigwaren handelt, gleichgültig auch, ob der Umsetzende verarbeitet, Großhandel treibt oder Kleinhändler ist. Je mehr selbständige Wirtschaften somit eine Ware von ihrem Anfangsstadium der Herstellung bis zu ihrem Verbrauch durchläuft, desto öfter unterliegt sie der Besteuerung, so daß von ihr mit Recht als einer „Lawinensteuer" gesprochen werden kann. Diese Tatsache führte nun oft zu einer weitgehenden Ausschaltung von selbständigen Zwischengliedern, es kam zu einer Betriebszusammenballung. Dafür waren verschiedene Überlegungen maßgebend, die alle dem Wunsch jedes Unternehmers entsprangen, den größten Gewinn mit einmal gegebenen Kosten zu erreichen. Obgleich nach den Absichten des Gesetzgebers die Umsatzsteuer vom Hersteller bzw. Händler lediglich gezahlt, vom Konsumenten aber getragen werden soll, ist die Möglichkeit der Abwälzung doch nicht immer gegeben, denn selbst wenn es dem Unternehmer gelingt, eine Preiserhöhung um die Höhe der Umsatzsteuer durchzusetzen, wird diese Maßnahme oft mit einem Rückgang der Nachfrage verbunden sein. Für viele Betriebe ergab sich somit als ein Ausweg [87]) gegen eine mit dem Umsatzrückgang verbundene Ertragsverringerung eine Verschmelzung mit andern Betrieben. Dieses Aufgeben der rechtlichen Selbständigkeit (womit allerdings auch meist die wirtschaftliche vernichtet ist), ist eine Hauptvoraussetzung der Nichtanwendung des § 1 UStG., denn dieser Paragraph beruht auf der Annahme, daß sowohl auf Seiten des Lieferers als auch auf Seiten des Abnehmers je eine rechtlich selbständige Person vorhanden ist. Der lediglich technische Übergang eines Gutes von einem Betrieb eines einheitlichen Unternehmens in einen andern Betrieb derselben Firma unterliegt also nicht der Besteuerung, aus welchem Grunde sich eine Ersparnis von Umsatzsteuer durch vertikale Betriebskonzentration durchführen läßt. Von Pistorius weist in „Unser Steuerrecht", Bd. II, S. 163 auf diese Tatsache mit den Worten hin: „Diese in der neueren Zeit ohnehin stark sich geltend machende Neigung zur vertikalen Konzentration wird von der steuerlichen Seite her mächtig gestützt in dem Maße als der Satz der

[87]) Selbstverständlich sind noch andere Möglichkeiten als die Steuerüberwälzung gegeben, man denke nur an die mannigfachen Formen der Steuerausweichung.

Umsatzsteuer steigt." Damit ist also der Anreiz zur Konzentration von der Höhe des Steuersatzes in Abhängigkeit gebracht. Es fragt sich nur, von welcher Höhe an sich ein solcher Satz in dieser Richtung der Zusammenschlüsse auswirken muß. Da glaubt nun Popitz, daß ein Satz wie der gegenwärtige (0,75%) zu belanglos sei, um wirklich die Tendenz zur Konzentration zu stärken (vgl. Kommentar zum UStG. 1928, S. 27 ff.). Ob dies zutrifft, darüber könnten lediglich Spezialuntersuchungen über einzelne Unternehmen zu einem positiven Ergebnis kommen. Immerhin ist aber zu beachten, daß die erzielte jährliche Umsatzsteuerersparnis, die im Laufe der Zeit auch bei geringen Sätzen umso stärker ins Gewicht fällt als sie zur Stärkung der Betriebsmittel dienen könnte, womit wieder eine Voraussetzung für eine rationelle Produktionsweise geschaffen wäre. Wenn somit Popitz an dieser Stelle weiter davon spricht, daß andere, vorwiegend wirtschaftliche Faktoren, bei der Frage der Betriebskonzentration die ausschlaggebende Rolle spielen, die Umsatzsteuerersparnis kaum mehr als in der Eigenschaft einer angenehmen Zugabe neben sie treten könne, so dürfen demgegenüber schon einige Zweifel angebracht sein [98]), und das um so mehr, als auch in fast sämtlichen amtlichen Begründungen, die mit den Inhaltsveränderungen der Umsatzsteuergesetze in Zusammenhang standen, auf diese „Gefahr" der Betriebszusammenballungen hingewiesen worden ist.

Wenn dabei von Gefahren gesprochen wird, die sich aus der Konzentration ergeben, und Maßnahmen erwogen werden, wie diesen begegnet werden könnte, so könnte man — besonders im Hinblick auf das Steuermilderungsgesetz, dessen Ziel ja gerade die Begünstigung von Fusionen war —, glauben, daß der Staat eine hier sich widersprechende Einstellung zur Konzentration habe. Dem ist aber nicht so. Schon eingangs dieses Abschnittes hatten wir Veranlassung darauf hinzuweisen, daß diese Politik der Fusionsbegünstigung geschichtlich durch die Gesamtlage der Wirtschaft und durch die besonderen Verhältnisse der Wirtschaftsgebiete bedingt sei. Der Staat kann es somit für angebracht halten, in Zeiten weniger starker Not andere Gesichtspunkte in den Vordergrund zu stellen als dies bei Erlaß des

[98]) Man vgl. hiemit Bychelberg, („Veränderung des Umsatzsteuerbegriffs usw."): „Es ist heute kein Geheimnis mehr, daß es zahlreiche Zusammenschlüsse gibt, wo sich die Betriebe lediglich zur Ersparung der auf dem Umsatz ruhenden Steuern zusammengeschlossen haben, in ihren sonstigen Beziehungen zueinander aber vollkommen selbständig geblieben sind." Desgl. schreibt Ritschl in „Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung", S. 84: „Erinnert sei nur an den Einfluß der Form der Besteuerung auf den Wettbewerb von Klein- und Großbetrieb, . . . oder als ein Beispiel in unseren Tagen, an die nicht vorgesehene Wirkung der Umsatzsteuer, die die organisatorische Konzentration der Unternehmen in vertikaler Richtung, die Zusammenfassung der verschiedenen Produktionsstufen in einem Unternehmen so unendlich beschleunigte."

St.M.G. der Fall war [89]). Bei Erlaß letzteren Gesetzes stand die Forderung der größtmöglichen Rationalisierung der deutschen Wirtschaft, deren Durchfürung man am meisten bei dem wirtschaftlich und rechtlichen Einheitsunternehmen, der Fusion, gegeben sah, im Vordergrund. Die Gefahren, die die Fusionierung aber im Gefolge hat, bestehen wie auf S. 74 ausgeführt, in der Monopolisierung des Unternehmergeistes, des Absterbens wertvoller Kraftquellen. Damit in engem Zusammenhang steht der auf sozialpolitischem Gebiet sich bemerkbar machende Nachteil, der sich aus der Vernichtung zahlreicher Selbständiger ergibt, denn es ist im Staatsinteresse keineswegs wünschenswert, wenn das Heer der Abhängigen sich auf Kosten des selbständigen Mittelstands dauernd vermehrt.

Diese Bedenken führten nun im Gegensatz zum St.M.G., welches ja ein Notgesetz der Zeit ist und deswegen auch die Förderung der Fusionierung zeitlich befristet, den Staat auf steuerpolitischem Gebiet dazu, nicht nur in das Umsatzsteuergesetz, sondern auch in andere Steuergesetze Bestimmungen einzuflechten, die einer solchen Besitzzusammenballung entgegenwirken sollten. So hebt der § 7 UStG. für eine Gruppe von Umsätzen die Steuer auf, womit für diese die verteuernde Wirkung ausgeschlossen ist (vgl. näheres unter „Schachtelgesellschaft", S. 71 ff.). Daneben enthielt das frühere Umsatzsteuergesetz von 1918 eine weitere Bestimmung, die den Schutz des Einzelunternehmers gegen die Gefahr der Aufsaugung übernehmen sollte, es handelte sich um die sog. Frage der Innenbesteuerung [90]). Diese Innenbesteuerung verfolgte somit den Zweck, bestehende Fusionsgelüste zunichte zu machen, da trotz rechtlich einheitlicher Zusammenfassung für jeden Umsatzprozeß die Steuer zu zahlen war, eine Ersparnis somit nicht bewirkt wurde. Das Problem dieser sog. Innenbesteuerung hat sich jedoch praktisch als undurchführbar erwiesen, weshalb diese Vorschrift in den neueren Umsatzsteuergesetzen

[89]) Die Stellung des Steuerstaats zur industriellen Konzentration wird von Else Pfau auf S. 108 wie folgt gekennzeichnet: „Zwei gegensätzliche Möglichkeiten stehen sich hier gegenüber, der Steuerpolitiker kann die Konzentration vorbehaltslos als volkswirtschaftlichen Fortschritt anerkennen und sich demgemäß verhalten (s. St.M.G.). Er kann aber in der Beurteilung zurückhaltender sein und einer Gegenströmung seine Unterstützung leihen."
Ähnlich Popitz, (Die Umsatzsteuer als Faktor usw.), der zwar die Förderung erhebt, daß die deutsche Volkswirtschaft sich derart organisiert, daß alle unnötigen Spesen erspart werden, trotzdem aber anerkennt, daß bei Verfolgung dieses Ziels eine Berücksichtigung der gegebenen Verhältnisse mit ihren mannigfachen Verschiedenheiten stattzufinden habe.

[90]) § 7 UStG. von 1918 besagte, daß bei gemischten Betrieben die Abgabe von Gegenständen, die in einem Betriebszweig hergestellt sind, an einen andern . . . (zur Weiterverarbeitung oder zum Verkauf) . . . umsatzsteuerpflichtig wird, trotzdem eine Lieferung von einer Person an eine andere im juristischen Sinne nicht bsteht, sondern nur ein innerer Vorgang im Betriebe eines rechtlich einheitlichen Unternehmens vorliegt.

nicht mehr zu finden ist[91]). Hierüber und über die Gründe, die zur Einführung dieses § 7 geführt haben, vgl. man Popitz, Jur. Wochenschrift, Bd. 48, 1927, desgl. Popitz, „Die Umsatzsteuer als Faktor etc.", dann Drucksachen des Reichstags 1924, Nr. 558.

Eine andere Maßnahme sollte zugleich neben der Beseitigung der Gefahr der Ausschaltung des volkswirtschaftlich notwendigen Zwischenhandels der raschen Zunahme des vertikalen Aufbaues, welcher, wie schon ausgeführt, durch eine Umsatzsteuererhöhung eine Begünstigung erfährt, entgegentreten. Diese, vor allem von dem Geheimrat Dr. von Siemens vertretene, als „veredelte Umsatzsteuer" bezeichnete Abgabe will nicht den vom Unternehmen erzielten Rohumsatz der Besteuerung unterwerfen, wie es das bestehende Umsatzsteuergesetz tut, sondern Steuermaßstab würde bei ihr lediglich der Verkaufspreis abzüglich der Gestehungskosten bilden, also lediglich die vom Unternehmer bewirkte Werterhöhung, die die Ware erfahren hat. Der Plan scheiterte aber an verschiedenen Schwierigkeiten, welche bei Popitz (Kommentar z. UStG., S. 39 ff.), und in einer von der deutschen Reichsregierung betr. Umsatzsteuer im Jahre 1924 erlassenen Denkschrift (Reichstagsdrucks. Nr. 558) ihre eingehende Würdigung gefunden haben.

Im Gegensatz zu den beiden letzten angeführten Vorschlägen zur Bekämpfung einer übermäßigen Besitzkonzentration (wobei ersterer zwar im Jahre 1918 eingeführt, später aber wieder aufgehoben wurde, letzterer überhaupt noch keine praktische Anwendung erfahren hat), handelt es sich bei der nun in diesem Zusammenhang noch zu erwähnenden, früher schon angeführten Rechtsprechung des R F H. mit seiner Organtheorie um eine sich auch heute noch in Geltung befindliche und ihren Einfluß auf die Organisationsbewegung ausübende steuerliche Rechtsprechung (betr. Inhalt der Organtheorie und ihre Anwendung sei auf die betr. Unterabschnitte verwiesen). Dank ihr erübrigt sich für viele Betriebe, die vor der Wahl der Organisationsform stehen, eine Fusion, denn sofern lediglich die Umsatzbesteuerung bei diesen Überlegungen maßgebend wäre, kann Steuerfreiheit auch bei Schachtelgesellschaften gegeben sein. Immerhin müssen jeweils die Voraussetzungen, die zur Anwendung der Organtheorie führen, beachtet werden (vgl. S. 69).

Gegenüber diesen, den Zusammenschluß unmittelbar berührenden steuerlichen Maßnahmen, die zur Hemmung bzw. Förderung der Fusionen beitragen, seien nun die Fälle behandelt, bei welchen nicht unmittelbar die Fusion berührende Steuergesetze solche Zusam-

[91]) „Wenn es auch im Ausland vereinzelt Vorschriften über die Innenbesteuerung gibt, so kann doch als Beweis gelten, daß die Mannigfaltigkeit des deutschen Wirtschaftslebens nicht oder keine erschöpfende und damit gerechte Lösung des Problems ermöglicht." (Popitz, Kommentar zum UStG. von 1928, S. 29).

menschlüsse zeitigten. Da ist insbesondere die sog. „Lohnsummensteuer" zu erwähnen, die als Ersatz der Lohnsteuer durch eine Arbeitgebersteuer aus der zur Auszahlung gebrachten Lohnsumme im Jahre 1925 anläßlich der Neureglung der Einkommensteuer vorgeschlagen wurde. Diese Steuer würde zunächst denjenigen Betrieben einen Vorsprung verschaffen, deren Produktionsprozeß verhältnismäßig wenig menschliche Arbeitskräfte erheischt. Sie wird vielfach aber auch die Überlegenheit der Großbetriebe erhöhen, nämlich insofern, als diese in größerem Ausmaß als Mittel- und Kleinbetriebe mechanische Kräfte zu verwenden imstande sind, welche Tatsache somit ebenfalls die Tendenz zum Zusammenschluß auslösen dürfte.

Außerdem läßt sich aber allgemein sagen, daß schon ein Steuersystem als Ganzes genommen konzentrationsfördernd wirken kann. So schreibt Fr. K. Mann in „Deutsche Finanzwirtschaft" auf S. 129: „Die bisherige steuerliche Lastenverteilung beeinflußt auch das Wirtschaftssystem, und zwar durch das Medium eines verschärften Ausleseprozesses. Je stärker der Steuerfiskus die Kapitalbildung hemmt, desto mehr wird die Existenz zahlreicher Unternehmungen gefährdet. Beim konjunkturellen Umschwung werden größere Scharen leistungsschwacher Unternehmer ausgesiebt und dadurch die Konzentrationstendenz weiter verstärkt. Insbesondere schwächt die gegenwärtige Steuerverfassung die Stellung der selbständigen Unternehmer in Handel, Gewerbe und Landwirtschaft, während die anonymen Erwerbsgesellschaften weniger leiden ... So ebnet die deutsche Steuerpolitik einem wachsenden Übergewicht der kapitalkonzentrierten, anonymen Erwerbsgesellschaften den Weg."

Eine wie wichtige Rolle der durch hohe Steuern geschaffene Kapitalbedarf in seiner konzentrationsfördernden Wirkung spielt, läßt sich sehr gut am Beispiel der Zigarettenindustrie zeigen. Die dort durch die Einführung der Banderolesteuer plötzlich geschaffene Kapitalnot löste eine starke Tendenz zur Konzentration, zur Bildung kapitalstarker Unternehmungsformen aus. Noch stärker als die Einführung der Banderolesteuer wirkte sich die gesetzliche Vorauszahlungspflicht der Zigarettensteuer durch den Hersteller auf die Weiterentwicklung der Zigarettenindustrie aus. Trotzdem das Tabaksteuergesetz v. 10. 8. 1925 in § 12 dann den Zahlungstermin der Banderolesteuer auf spätestens 3 Monate 18 Tage festsetzte, — die Zahlung der Materialsteuer sogar auf Antrag gegen Sicherheit ohne Verzinsung auf 6 Monate hinausgeschoben werden konnte —, verursachte die Durchführung des Steuergesetzes, die Notwendigkeit einer gewissen liquiden Kapitalreserve für den Fall, daß der Fabrikant seine versteuerte Ware nicht rechtzeitig verkaufen kann oder aber, wenn er sie verkauft, bis zum Zahlungstermin noch nicht in Besitz des Steuerbetrags durch Bezahlung der Ware gelangt, ein großes Kapitalrisiko der Zigarettenher-

steller. Daraus erklärt sich die Tendenz zur Bildung kapitalstarker Unternehmungsformen, zur Konzentration der Zigarettenindustrie. Max Zentz (Die Konzentration der Zigarettenindustrie etc.) hält diese Entwicklung schon aus der Tatsache heraus für gegeben, als der Verdienst der kleineren Betriebe durch die Erhöhung der Zigarettensteuer derart verringert wird, daß sich die Herstellung ganz billiger Zigaretten nur noch für Großbetriebe als lohnend erweist. Aus diesem Grunde kommt er auch zu der Feststellung, daß die Banderolesteuer die wirtschaftliche Entwicklung der mittleren und kleineren Betriebe viel stärker hemmt als die der Großbetriebe.

Von ähnlicher Bedeutung für die Fusionsbestrebungen wie der durch die Steuerzahlung hervorgerufene Kapitalbedarf, ist die vom Gesetzgeber oft durchgeführte Kontingentierung der Produktion, wobei hohe steuerliche Belastungen für Kontingentsüberschreitungen die Betriebe vor einer Ausdehnung der Produktion zurückhalten sollen. Durch das Eingreifen des Staats im Wege der Steuerdifferenzierung soll der Vernichtung vieler selbständiger, auch schwächerer Einzelunternehmungen entgegengewirkt werden, und es soll, wie wir sahen, die Kartellbildung erleichtert werden (s. S. 32 ff.). Diese Maßnahme stellt an und für sich eine direkte Bekämpfung der Fusionsbestrebungen der größeren Industrien dar. Sie wird nun aber durch den Quotenhandel ins Gegenteil umgebogen, denn dieser führt geradezu zu einer, wenn auch unbewußten Förderung der Fusionsbewegung. Der Hergang ist dabei folgender: Alsbald nach Einführung der Kontingentierung setzt ein umfangreicher Handel mit steuerfreien oder niedriger besteuerten Kontingenten ein. In der Regel ist dabei Verkäufer der kontingentierte Mittel- und Kleinbetrieb, die Erwerber sind Großbetriebe. Der Verkauf des Kontingents ist für den Mittel- und Kleinbetrieb insofern ein gutes Geschäft, als er im allgemeinen unter ungünstigeren Bedingungen arbeitet als der Großbetrieb. Noch lohnender ist aber der Ankauf des Kontingents für den Großbetrieb, welcher dadurch einerseits eine Expansionsmöglichkeit gewinnt, andererseits die Konkurrenz der veräußernden kleinen Betriebe ausschaltet. Durch diese Maßnahme gelingt es ihm, dem Mißverhältnis zwischen Erzeugungsfähigkeit und Absatzmöglichkeit zu Leib zu rücken. Da schon die Großunternehmungen eine Mehrproduktion im allgemeinen relativ billig zustande bringen können, — eine Folge der fixen Kosten —, so ist der Wunsch des Aufkaufs steuerbegünstigter Kontingente von ihrer Seite sehr verständlich.

Neben dem Handel mit Kontingenten, welcher somit auf eine Zusammenballung der Industrie (und zwar in Form der Fusion) hinausläuft, führt die Kontingentierung auch noch auf anderem Wege, worauf insbesondere Lehnich in „Kartelle und Staat", S. 63 ff. hingewiesen hat, zu demselben Ergebnis. Mit der Kontingentierung ist näm-

lich eine enge Wechselbeziehung zwischen der wirtschaftlichen Entwicklung der Einzelunternehmen mit den in der Gesamtbranche obwaltenden Verhältnissen gegeben. Die Erweiterung des Kundenkreises im Konkurrenzkampf, um dadurch die Produktion zu erhöhen, ist unterbunden. Der Konkurrenzkampf hat sich auf dem Gebiet der kontingentierten Güter zum mindesten gemildert. Eine Vergrößerung der einzelnen Unternehmen ist somit unmittelbar nicht mehr durchführbar. Die einzige Möglichkeit besteht nur noch in der Durchorganisierung der Betriebe, — welche sich oft in Formen der Fusionierungen und Betriebskombinationen vollzieht —, um so durch erhöhte Rentabilität der Konkurrenz weitere Gebiete abzuringen.

Mit diesen Ausführungen hätten die Steuergesetze, soweit sie für die Neubildung bzw. Umwandlung von Fusionen von Bedeutung sind, ihre Darstellung gefunden. Bei dieser Betrachtung trat dabei vor allem der Kampf zwischen Fusion und Schachtelgesellschaft in den Vordergrund, denn obgleich beide in wirtschaftlicher Hinsicht ihre Besonderheiten aufweisen, die den volkswirtschaftlichen Verhältnissen entsprechend eine Berücksichtigung verdienten, zeigte es sich, wie sehr dieselben bei Erlaß einschneidender Steuergesetze gegenüber steuerlichen Erwägungen zurücktraten.

Wenn wir rückblickend die Entwicklung der Besteuerung der Fusionen verfolgen, so ist festzustellen, daß die anfang prohibitiv wirkenden hohen Sätze [92]) immer stärkere Senkungen erfahren haben, so daß man jetzt wie Ernst Fix in „Fusionen von A.G." es ausdrückt, wohl sagen kann, „es ist zu erkennen, daß das steuerliche Moment zur Zeit überhaupt keine Rolle mehr spielt. Es ergeben sich durch die Fusion keine bedeutenden steuerlichen Vorteile und Nachteile" [93]). Die Wirkungen der Fusion liegen heute auf wirtschaftlichem Gebiet. Wenn aber auch somit der Fusion in steuerlicher Beziehung der Weg

---

[92]) Flechtheim schreibt hierüber in „Strukturwandlungen der deutschen Volkswirtschaft" Bd. I, S. 357: „Die fast unüberwindlichen Hindernisse, die die Steuergesetzgebung der Fusion bereitete, sind beseitigt oder doch jedenfalls auf ein erträgliches Maß herabgemindert."

Eine ähnliche Ansicht finden wir bei Fr. Findeisen in „Unternehmung und Steuer", S. 46: „Die steuerlichen Hemmungen der Fusion hatten Formen angenommen, die hart an Kapitalkonfiskation grenzten. Die Fusion kann zu einer Notwendigkeit nicht nur aus betriebswirtschaftlichen, sondern auch aus allgemein wirtschaftlichen Gründen werden, fördert sie doch die Ökonomik des Kapitals und der Arbeit nicht selten in einer Weise, die dem Interesse der Gesamtwirtschaft ebenso dienlich ist wie der Betriebswirtschaft der Unternehmungen."

[93]) Sehr interessant ist hier eine Gegenüberstellung von Fusion und Schachtelgesellschaft im Hinblick auf ihre steuerlichen Auswirkungen in den „Wirtschaftlichen Nachrichten für Rhein und Ruhr", 1927, Nr. 47, S. 1541 ff., die im Ergebnis eine mit obigen Ausführungen weitgehende Übereinstimmung aufweist. Ähnlich verhält es sich bei einer vergleichenden Betrachtung der Fusion mit der steuerlichen Belastung einer

geebnet ist, so darf deshalb doch nicht die Meinung aufkommen, daß damit eine Verdrängung der andern Organisationsformen und ihre Ersetzung durch die Fusion Hand in Hand ginge. Das Fehlen der wirtschaftlichen Voraussetzungen für eine Verschmelzung, und zum Teil der Selbständigkeitsdrang der einzelnen Unternehmungen stehen dem entgegen.

Schluß.

Rückblick und Folgerungen.

Schon in der Einleitung hatten wir Anlaß, auf den engen Zusammenhang hinzuweisen, der zwischen Steuergesetzgebung und Wirtschaft besteht. Zwar war schon vor dem Krieg das wirtschaftliche Leben von der Steuerpolitik beeinflußt, jedoch traten damals die Erörterungen über die steuerliche Zweckmäßigkeit der verschiedenen Organisationsformen gegenüber Erwägungen hinsichtlich Steuerersparnismöglichkeiten, die sich aus der Verschiedenheit der Steuersysteme in den einzelnen Staaten ergaben, zurück. Heute stehen dagegen Fragen der Ausgestaltung der Rechts- bzw. Organisationsform der Unternehmen im Vordergrund der steuerlichen Problematik, denn infolge der übertrieben hohen Steuersätze, wie sie der Verlust des Krieges und die nachfolgende Staatsumwälzung mit ihren finanziellen Auswirkungen zur Folge hatte, sah sich die deutsche Wirtschaft in ihrer Existenz bedroht, weshalb sie nach Möglichkeiten suchte, auf dem Wege der Umwandlung und Zusammenschlüsse steuerlich gegebene Vorteile auszunützen.

Dies brachte die Wirtschaft mitunter in Gegensatz zum Staat [94]), besonders wenn dabei Rechtsformen in ihren Ausgestaltungsmöglichkeiten so stark von ihr ausgenützt wurden, daß daraus auf Steuerumgehungsabsichten zu schließen war. Der Fiskus reagierte darauf

---

Interessengemeinschaft, denn, wenn sich auch im Vergleich zu den Kosten der Fusion die der Interessengemeinschaft noch günstiger stellen, so hat sich das Verhältnis zwischen den Gründungskosten dieser beiden Zusammenschlußformen stark zugunsten der ersteren verschoben. Hierüber gibt A. Troß in „Aufbau der Eisen- und Eisenverarbeitenden Industrie' auf S. 194/195 ein sehr anschauliches Beispiel.

[94]) Über diesen Gegensatz zwischen Staat und Wirtschaft läßt sich Lauchenauer in „Die Holding-Company usw." auf S. 117 wie folgt vernehmen: „ . . . nun sind in den meisten Staaten die öffentlichen Ausgaben bereits so hoch, daß sie die Steuerkräfte dieses Staates übersteigen. Das mußte zu einem Gegensatz führen zwischen Staat und Privatunternehmung; vielfach zog der erstere in seinem Selbsterhaltungstrieb die Steuerschraube so stark an, daß er die Weiterentwicklung der Steuersubjekte in Frage stellte. Nun ist aber auch der Einzelwirtschaft oberstes Gebot das der Selbsterhal-

mit § 5 AO., denn wenngleich, wie es der R.-F.-H. wiederholt ausgesprochen hat, es das Recht des Steuerpflichtigen ist, diejenigen gesetzlich zugelassenen Formen zu wählen, bei denen er steuerlich am besten abschneidet, so hat die gewählte Form doch immer ein naturgemäßer Ausdruck des erstrebten Wirtschaftszwecks zu sein [95]).

Selbst wenn dies aber der Fall ist, kann die Zweckmäßigkeit der Organisationsform nicht immer bejaht werden. Vor allem muß gewarnt werden vor dem nicht ungewöhnlichen Verfahren, bei der Wahl der Organisationsform sachliche und wirtschaftliche Bedürfnisse der Unternehmen auszuschalten und lediglich steuerlichen Erwägungen zu folgen, denn dadurch können wirtschaftliche Nachteile und Schwierigkeiten entstehen, die zu dem ersparten Steuerbetrag in keinem richtigen Verhältnis mehr stehen. Eine Empfehlung oder Ablehnung einzelner Organisationsformen unter steuerlichen Gesichtspunkten darf demnach nie losgelöst von den besonderen wirtschaftlichen Verhältnissen erfolgen. Der Entschluß, welche Organisationsart gewählt werden soll, muß sich ganz nach „individuellen" Verhältnissen richten, und in dieser Hinsicht läßt sich noch keine Formel finden, nach der die eine oder andere Organisation von vornherein empfohlen oder abgelehnt werden kann [96]).

Das Ergebnis der Arbeit deckt sich somit weitgehend mit den von Beuck in seinem Buch „Steuerlich zweckmäßige Gesellschaftsformen", S. 107 gezogenen Folgerungen, welche er mit den Worten wiedergibt: „Verstärkt lediglich das steuerliche Moment eine an sich schon

---

tung. Die privatwirtschaftliche Unternehmung hatte fortan ihr Dasein nach zwei Richtungen hin zu verteidigen, einerseits gegen Konkurrenz und Wirtschaftskrise, andererseits gegen übertriebene Steueransprüche des Staates. Daß sie in dieser bedrängten Lage nicht immer wählerisch war in ihren Verteidigungsmitteln, kann man ihr nicht allzu sehr verargen."

[95]) So führt der Bericht des II. Ausschusses über den Entwurf der AO sogar ausdrücklich zu § 5 AO erläuternd aus: „Die Wahl von mehreren Wegen der rechtlichen Gestaltung eines Geschäfts, die zu dem nämlichen wirtschaftlichen Erfolg führen, denjenigen auszusuchen, der am wenigsten mit steuerlichen Lasten verknüpft ist, steht nach übereinstimmender Auffassung von Ausschuß und Regierung dem Steuerpflichtigen frei, solange die gewählte Form ein naturgemäßer Ausdruck des erstrebten Wirtschaftszwecks ist."

[96]) Vom volkswirschaftlichen Standpunkt aus gesehen kommen hinzu soziale und soziologische Erwägungen, die bei der Wahl der gesuchten Organisationsform nicht außer acht gelassen werden dürfen, denn „Das Unternehmertum ist das Organ der modernen Schichtung, der reinste Typus des Unternehmertums ist der Einzelunternehmer. Über den Unternehmerstand sprechen, heißt zu der Frage der Organisation der modernen Wirtschaft Stellung nehmen. Wie die soziologische Wissenschaft die Einwirkung jeder Steuer auf das soziale Ganze betrachtet, so ist auch der Umwandlungseinfluß der Besteuerung nach seinen Folgeerscheinungen für den Unternehmerstand ins Auge zu fassen." (Beuck, W., Steuerlich zweckmäßige Gesellschaftsformen, S. 107.)

vorhandene Umwandlungsabsicht, so treten die Bedenken zurück, ist jedoch das steuerliche Moment das ausschließlich treibende, so wird die Form der juristischen Person zu einer Scheinform, die sowohl vom privatwirtschaftlichen als auch vom volkswirtschaftlichen Standpunkt aus wie eine ungesunde Wirtschaftserscheinung angesehen werden muß."

Lebenslauf.

Am 29. April 1903 zu Reutlingen als Sohn des Bäckermeisters Rudolf Fischer in Reutlingen geboren, kam ich mit 7 Jahren zur Schule und legte im Frühjahr 1922 an der dortigen Ober-Realschule die Reifeprüfung ab. Hierauf trat ich in die Disconto-Gesellschaft, Zweigstelle Reutlingen, als Lehrling ein, um mich im Bankwesen auszubilden. Nach Beendigung meiner zweijährigen Lehrzeit und einer halbjährigen Beamtentätigkeit begann ich meine volkswirtschaftlichen Studien an der Universität Tübingen. Im Sommer 1926 besuchte ich an der Universität Frankfurt a. M. vorwiegend betriebswirtschaftliche und steuerrechtliche Vorlesungen, kehrte dann nach Tübingen zurück, wo ich im Frühjahr 1928 die Diplomprüfung für Volkswirte ablegte. Die folgenden Semester dienten dann vor allem der Ausarbeitung meiner Dissertation.